

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Вищого навчального закладу Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»
18 квітня 2019 року № 88-Н

Форма № П-4.04

**ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСІЛКИ
«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ»**

Інститут економіки, управління та інформаційних технологій
Форма навчання заочна
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

Допускається до захисту

Завідувач кафедри _____ доц. В.А. Кулик
«___» листопада 2019 р.

ДИПЛОМНА РОБОТА

**на тему: «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід),
методика його складання та використання в управлінні»**

(за матеріалами ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод»,
м. Верхньодніпровськ)

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

за освітньою програмою «Облік і аудит»

ступеня «магістр»

Виконавець роботи Білокриницька Вікторія Вікторівна

_____ 26.11.2019 р.

Науковий керівник к.е.н., доцент Ночовна Юлія Олександрівна

_____ 26.11. 2019 р.

Полтава – 2019

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ СКЛАДАННЯ ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ (ЗВІТУ ПРО СУКУПНИЙ ДОХІД).....	7
1.1. Мета, склад та призначення Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід)	7
1.2. Якісні характеристики та принципи підготовки Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід).....	17
1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліково-аналітичної роботи ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод».....	23
Висновки за розділом 1.....	32
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА СКЛАДАННЯ ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ (ЗВІТУ ПРО СУКУПНИЙ ДОХІД).....	34
2.1. Підготовчі роботи до складання Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід)	34
2.2. Зміст і порядок складання Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід)	42
2.3. Особливості складання Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) за міжнародними та національними стандартами.....	58
Висновки за розділом 2.....	71
РОЗДІЛ 3. ВИКОРИСТАННЯ ДАНИХ ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ (ЗВІТУ ПРО СУКУПНИЙ ДОХІД) В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ.....	73
3.1. Прийняття управлінських рішень на основі даних Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід).....	73
3.2. Використання Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) зовнішніми користувачами для прийняття рішень	79
3.3. Прогнозування Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) на перспективу	83
Висновки за розділом 3.....	91
ВИСНОВКИ.....	93

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ.....	98
ДОДАТКИ.....	108

ВСТУП

Ринкові умови господарювання актуалізують питання, пов'язані не лише з достовірністю даних бухгалтерського обліку, а й з повнотою та оперативністю їх представлення користувачам у формах фінансової звітності, особливо у Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід).

Однією з причин такого стану є свідоме маніпулювання величиною фінансових результатів з метою ухилення від оподаткування, що призводить до викривлення інформації, яка надається зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Отже, для здійснення ефективного управління діяльністю вагомим значення набуває обліково-аналітичне забезпечення, що представлене даними бухгалтерського обліку та показниками фінансової звітності. Для формування останніх необхідним є врахування запитів користувачів при складанні звітності про фінансові результати як основного джерела інформації про доходи, витрати та результативність діяльності. Це, у свою чергу, може бути реалізовано шляхом удосконалення організаційно-методичних засад бухгалтерського обліку фінансових результатів та, на цій основі, процедур розкриття інформації у Звіті про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід). Отже, подальше удосконалення теоретичних та організаційно-методичних засад формування в бухгалтерському обліку та звітності інформації про фінансові результати повинно бути спрямоване на задоволення потреб користувачів.

Важливий внесок у розгляд питання доцільності формування фінансової звітності підприємств, зокрема і Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності у різні періоди розкривали у своїх дослідженнях М. Білуха, Ф. Бутинець, Ю. Верига, С. Голов, Н. Горицька, В. Жук, Г. Кірейцев, М. Кужельний, Н. Малюга, Є. Мних, В. Пархоменко, О. Петрук, В. Сопко, Л.Сук, Н. Ткаченко, В. Швець та інші науковці. Концептуальні основи міжнародної системи обліку та звітності досліджували також зарубіжні вчені:

Дж. Вейгант, Я. Вільямс, Х. Гернон, Х. Грюнінг, Ж. Дішар, Б. Нідлз, Я. Соколов, О. Соловійова, Т. Уорфілд, Л. Чайковська, О. Чипуренко та інші.

Не применшуючи вагомість результатів проведених досліджень, а також їх значення для розвитку науки, слід звернути увагу, що при формуванні звітності про фінансові результати в її існуючому форматі не враховуються всі запити користувачів інформації щодо повноти висвітлення операції з формування фінансових результатів діяльності, що призводить до необхідності удосконалення теоретичних та організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку та економічного аналізу операцій з формування фінансових результатів та, на цій основі, удосконалення методичних засад формування Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід). Важливість розв'язання вище наведених проблемних питань визначає актуальність дипломної роботи, постановку мети і завдань.

Метою дипломної роботи є дослідження теоретичних та методичних положень і розробка на цій основі практичних рекомендацій з удосконалення Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) та можливостей його використання в управлінні.

Для досягнення зазначеної мети сформульовано такі завдання дослідження:

- вивчити мету, склад та призначення Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід);
- визначити якісні характеристики та принципи підготовки Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід);
- надати характеристику фінансово-господарської діяльності Приватного акціонерного товариства «Придніпровський машинобудівний завод» та оцінити постановку обліково-аналітичної роботи;
- проаналізувати підготовчі роботи для складання Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід);
- розкрити зміст і порядок складання Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід);

- обґрунтувати особливості складання Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) за міжнародними та національними стандартами в Україні;
- провести аналіз показників Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), обґрунтувати висновки і пропозиції;
- зпрогнозувати Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) на перспективу.

Об'єктом дослідження є зміст, структура і методика складання Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) підприємства.

Предметом дослідження є сукупність теоретико-методичних засад обліково-аналітичного забезпечення формування показників Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід).

Суб'єктом дослідження обрано Приватне акціонерне товариство «Верхньодніпровський машинобудівний завод» (далі - ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод»).

Методологічною основою дослідження виступили загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. Для аналізу концепцій визначення фінансових результатів та облікового забезпечення формування показників Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) використано методи систематизації та теоретичного узагальнення. З метою вивчення запитів користувачів Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) застосовано статистичні методи. Дослідження організаційно-методичних засад бухгалтерського обліку операцій з формування фінансових результатів здійснено із застосуванням методів причинно-наслідкового зв'язку та узагальнення. Застосування методів моделювання та групування дозволило розробити напрями удосконалення Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) в частині змістовного наповнення показників та формату звітності. За допомогою статистичних методів, методів спостереження та порівняння проведено дослідження методичних засад економічного аналізу операцій з формування фінансових результатів.

Інформаційною базою дослідження стали праці вітчизняних та зарубіжних вчених з проблемних питань теорії та практики бухгалтерського обліку і економічного аналізу фінансових результатів, формування Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), нормативно-правові акти, матеріали науково-практичних конференцій, довідкові видання, статистичні дані, Інтернет-ресурси, а також облікові регістри, фінансова звітність ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» за 2016-2018 роки.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці практичних рекомендацій з удосконалення організаційно-методичних засад формування Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) підприємства.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ СКЛАДАННЯ ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ (ЗВІТУ ПРО СУКУПНИЙ ДОХІД)

1.1. Мета, склад та призначення Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід)

Сьогодні бухгалтерський облік є елементом інфраструктури ринкової економіки і засобом комунікації.

Як зазначили відомі науковці Кужельний М.В. та Лінник В.Г., «бухгалтерський облік є основою інформаційного забезпечення, тому не випадково у всьому світі він виступає не просто як один із видів людської діяльності, а й як важлива функція управління, як засіб для вирішення завдань економічного та соціального розвитку, як наука. Сутність обліку полягає в його розвитку в напрямі від простих форм до більш складних, від мистецтв до науки».

Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» під бухгалтерським обліком розуміють процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [68]. В. Г. Швець і С. В. Свірко дотримуються наведеного визначення бухгалтерського обліку як процесу [96, 73], при чому С. В. Свірко наголошує: «Бухгалтерський облік – це передусім процес – процес впливу на економічні інформаційні потоки суб'єкта господарювання» [73, с. 7, 96].

У фаховій науковій літературі переважає інший підхід до трактування сутності бухгалтерського обліку. Л. М. Кіндрацька визначає бухгалтерський облік як систему, що поєднує множину структурних елементів з різними функціями, які пов'язані єдиним інформаційним полем. Функціонування системи завершується складанням звітності [29, с. 11]. Ю. А. Кузьмінський

освітлює поняття бухгалтерського обліку як систему обліку, що включає сукупність правил, методик та процедур обліку для виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передавання інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства зовнішнім користувачам, а також внутрішнім користувачам для прийняття управлінських рішень [38, с. 9]. В. В. Сопко розглядає бухгалтерський облік як інформаційну систему управління підприємством [82, с. 8]. Л. Г. Ловінська також дотримується системного підходу у визначенні бухгалтерського обліку [42, с. 23].

Аналіз наведених визначень сутності бухгалтерського обліку виявив певні розбіжності, зокрема для означення цього терміну в Законі використовується поняття «процес», а в наукових працях, як правило, – «система». Процес (від лат. Processus – просування) - це послідовна зміна явищ, стану в розвитку чогось, сукупність послідовних дій для досягнення певного результату. Отже, визначення бухгалтерського обліку як процесу дещо звужує його сутність і зводить облікову науку до послідовно виконаних дій. Слід підкреслити необхідність застосування системного підходу до дослідження методичних й організаційних аспектів обліку підприємницької діяльності, що дозволяє виокремити основні елементи системи бухгалтерського обліку - фінансовий, управлінський та податковий облік, які ґрунтуються на єдиній інформаційній базі, відрізняючись формою та періодичністю розрахунку даних.

Фінансовий облік є складовою системи бухгалтерського обліку підприємства та охоплює документальне забезпечення облікових записів, поточний облік господарських операцій за відповідними аналітичними і синтетичними рахунками та в облікових регістрах і складання фінансових звітів. Такий підхід дозволяє чітко детермінувати підсистему фінансового обліку за трьома його стадіями: первинного обліку, поточного та підсумкового обліку, яким завершується опрацювання облікової інформації з розкриттям її у фінансових звітах і примітках до них. Місце фінансової звітності в системі бухгалтерського обліку ілюструє рис. 1.1.

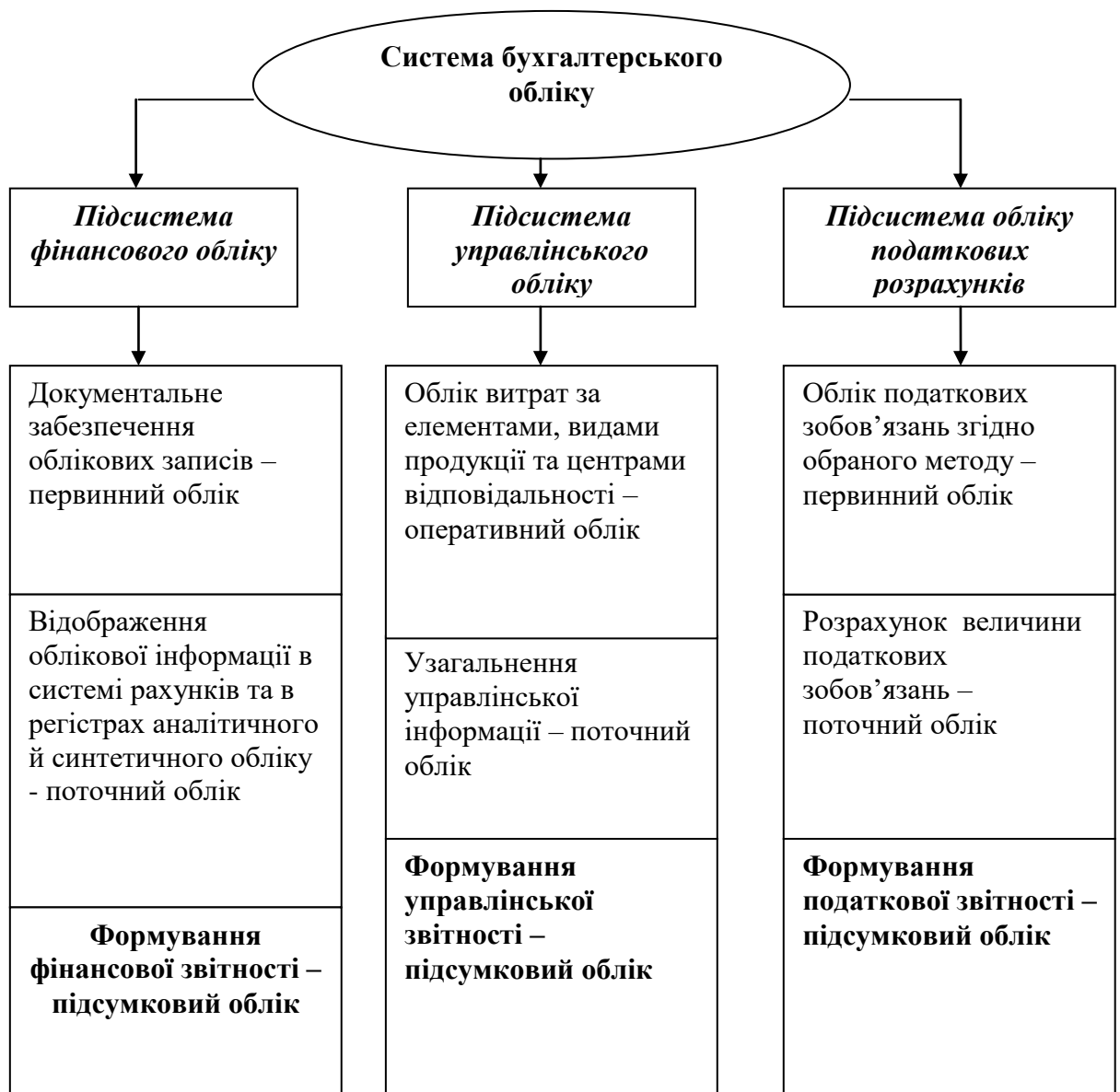


Рис.1.1. Місце фінансової звітності в системі бухгалтерського обліку
[узагальнення автора]

Застосування окресленого підходу дозволяє чітко визначити підсистеми бухгалтерського обліку і відповідні їм завершальні стадії обробки облікової інформації – формування фінансової, управлінської і податкової звітності.

Фінансова звітність підприємств надає повну, правдиву та неупереджену інформацію широкому колу як зовнішніх, так і внутрішніх користувачів щодо стану активів, зобов'язань, капіталу, доходів, витрат, результатів діяльності, сукупних прибутків і збитків, руху грошових коштів підприємства для прийняття рішень. Фінансова звітність складається на основі даних фінансового

обліку з урахуванням наслідків подій після дати балансу. Склад і порядок заповнення форм, періодичність і строки подання фінансової звітності регламентовані чинним законодавством. Порядок складання фінансової звітності підприємств ґрунтується на основних підходах щодо розкриття інформації, викладених у національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку.

З метою впорядкування складання фінансової звітності її класифікують за таким найбільш поширеними ознаками: змістом і джерелами формування, терміном подання, ступенем узагальнення, обсягом, періодичністю подання, охопленням видів діяльності, поширенням на галузі народного господарства, характером наряду та використання, ступенем використання обчислювальної техніки. Насамперед слід розрізняти фінансову звітність за будовою:

- 1) звітність, у якій наводиться інформація за станом на певну дату (вона містить моментні показники);
- 2) звітність, що містить інформацію за певний (звітний) період (вона містить інтервальні показники).

За змістом і джерелами формування розрізняють статистичну, фінансову, податкову, спеціальну, внутрішньогосподарську (управлінську) звітність.

Статистична звітність містить інформацію, яка необхідна для статистичного аналізу господарської діяльності підприємств та побудови макроекономічних показників.

Фінансова звітність містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період її складають з дотриманням балансового узагальнення облікової інформації. Цей принцип закладений в структуру звітних форм, у внутрішній і консолідованій ув'язці показників.

Податкова звітність містить інформацію про доходи і витрати, фінансові результати і розрахунок сум податків, що підлягають сплаті до бюджету, а також надміру сплачених сум, що підлягають відшкодуванню.

Спеціальна звітність подається з питань розрахунків і використання коштів

фонду соціального страхування, пенсійного фонду, фонду зайнятості тощо.

Внутрішньогосподарська (управлінська) звітність відображає необхідну інформацію для прийняття рішень на рівні структурних підрозділів і розробляється підприємством самостійно.

Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

За строками подання розрізняють нормативну і термінову фінансову звітність. Нормативна подається на певну дату, термінова - у термін до 25 днів по закінченні звітного періоду.

По мірі узагальнення фінансову звітність поділяють на первинну, що подається підприємствами, і зведену, узагальнюючи дані первинної звітності в рамках міністерств і відомств.

За обсягами відображених результатів діяльності розрізняють повну та скорочену фінансову звітність.

За періодом часу, за який характеризується діяльність підприємства, тобто за періодичністю подання розрізняють річну і проміжну (щоквартальну, щомісячну) фінансову звітність.

З точки зору охоплення видів діяльності фінансова звітність може відображати всі види діяльності, якою займається підприємство, або обмежуватися тільки основним з них.

За характером напрямку розрізняють внутрішню звітність, призначену для внутрішнього управління підприємством, і зовнішню, яка виходить за межі підприємства і подається органам виконавчої влади, іншим користувачам.

Фінансову звітність за способом подання користувачам поділяють на подану поштовим зв'язком, телеграфом, електронною поштою або подану власноруч.

Отже, як видно із наведеної класифікації, фінансова звітність і як метод бухгалтерського обліку, і як зведений документ узагальнює результати господарської діяльності підприємства та представляє їх у зручній формі

користувачам.

Без вчасної, якісно сформованої, достовірної інформації управління підприємством є неможливим. Фінансова звітність є однією із складових інформаційного забезпечення, що пов'язує підприємство з суспільством та діловими партнерами і ґрунтується на узагальнених даних бухгалтерського обліку підприємства та підтверджується результатами діяльності. Мета фінансової звітності досягається не лише за умови отримання на її основі повної, неупередженої та достовірної інформації про поточний стан і результати діяльності підприємства, а й можливості на її підставі спрогнозувати подальший потенціал його розвитку [57, с.165].

Незважаючи на значну кількість наукових досліджень у цій галузі, на сьогодні залишаються невирішеними ряд питань щодо змісту фінансової звітності в Україні та методики її складання [57, с.169].

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» і НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» фінансова звітність - бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період [68, 55].

Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) є складовою квартальної і річної фінансової звітності підприємств.

Визначення Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) та вимоги до нього як елементу фінансової звітності наведено в Національному П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [55].

Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) – звіт про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід. Тобто, у звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) розкривається інформація про доходи, витрати, прибутки і збитки, інший сукупний дохід та сукупний дохід підприємства за звітний період.

Метою складання Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) є надання користувачам повної, правдивої і неупередженої інформації

про доходи, витрати, прибутки і збитки та сукупний дохід підприємства за звітний період для прийняття управлінських рішень.

Форма і зміст Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) визначені Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”.

Відповідно до НП(С)БО 1 Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) – це звіт про доходи, витрати й фінансові результати та сукупний дохід. А саме елементами Звіту про фінансові результати є доходи, витрати, прибутки (збитки), які формуються у статтях певних його розділів.

Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) складається з титульної частини й чотирьох розділів:

1. Фінансові результати.
2. Сукупний дохід.
3. Елементи операційних витрат.
4. Розрахунок показників прибутковості акцій.

Статті першого розділу Звіту про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) дають можливість визначити прибутки (збитки) від діяльності підприємства, а також у тому числі від операційної й іншої діяльності, що включає фінансову й інвестиційну діяльність. Така класифікація доходів і видатків має важливе значення для оцінки діяльності підприємства.

Якісний склад показників цього розділу складається з доходів і (окремо) видатків основної й іншої операційної діяльності. Видатки операційної діяльності наведені за їхньою функціональною класифікацією, тобто розділені за такими функціями, як виробництво, управління і збут. Тому в собівартість реалізації включаються лише під час:

- реалізації продукції – виробнича собівартість реалізованої продукції;
- реалізації послуг – виробнича собівартість наданих послуг;
- реалізації товарів – витрати на їхнє придбання, транспортування й передпродажну підготовку.

Інші витрати включаються до складу інших операційних,

адміністративних витрат та витрат на збут. Всі вони є витратами того звітного періоду, у якому виникли.

Другий розділ Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) наводить інформацію про інший сукупний дохід та розраховується сукупний дохід підприємства, отриманий у звітному періоді.

Третій розділ Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) – елементи операційних витрат – дає можливість проведенню аналізу структури витрат на виробництво, управління, збут та інші операційні витрати за економічними елементами і використовується для складання Звіту про рух грошових коштів (при корегуванні суми нерозподіленого прибутку на негрошові статті, зокрема на суму амортизації).

Четвертий розділ Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) – розрахунок показників прибутковості акцій – стосується лише акціонерних товариств, прості акції яких відкрито продаються й купуються на фондових біржах, у тому числі й таких товариств, які перебувають у процесі випуску зазначених акцій.

Дохід повинен відображатися у Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена у випадку, якщо внаслідок господарської операції:

збільшуються економічні вигоди у вигляді надходження активів (за винятком збільшення капіталу за рахунок внесків учасників);

зменшуються зобов'язання, що приводить до збільшення власного капіталу.

Отже, у випадку виникнення дебіторської заборгованості учасників підприємства за внесками у статутний капітал, вносяться грошові кошти, основні засоби й інші активи в оплату такої заборгованості, за цими господарськими операціями дохід не визнається. Коли ж дебіторська заборгованість пов'язана з розрахунками за відвантажену продукцію, виконані роботи, надані послуги й коли списується прострочена кредиторська заборгованість, це веде до збільшення доходу.

Витрати визнаються у Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) за умови, що оцінка витрат може бути достовірно визначена у випадку, якщо зменшується актив або збільшується зобов'язання, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу між власниками).

Отже, якщо підприємство нараховує дивіденди акціонерам, розраховується активами при виході власників (акціонерів) або за викуплені акції власної емісії, такі операції не відображаються на рахунках для обліку витрат. Витрати визнаються, коли нараховується заробітна плата персоналу підприємства, використовуються матеріали для виробництва продукції, виникає зобов'язання зі сплати внесків у Пенсійний фонд України та ін.

Доходи й витрати включаються до складу Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) відповідно до принципу нарахування й відповідності доходів і витрат. У зв'язку із цим доходи й витрати визнаються тоді, коли вони відбуваються (а не тоді, коли надходять або сплачуються грошові кошти), і відображаються в бухгалтерському обліку й фінансових звітах тих періодів, до яких вони відносяться. Крім того, витрати на реалізацію продукції, товарів, робіт, послуг визнаються у Звіті про фінансові результати на основі прямого зв'язку між ними й отриманими доходами.

Доходи й витрати також розподіляються між звітними періодами.

Доходи, витрати, прибутки та збитки у Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) підрозділяються за видами діяльності, функціями (у розділах I і II) і елементами операційних витрат (у розділі III).

Насамперед фінансові результати підрозділяються за видами діяльності, внаслідок якої вони виникають, на прибуток (збитки) від звичайної, включаючи основну, операційну, фінансову і інвестиційну діяльності.

У Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) доходи й видатки, пов'язані із інвестиційною діяльністю наведені в статтях "Інші доходи" та "Інші витрати". До статті "Інші доходи" включаються доходи отримані (нараховані) підприємством у звітному періоді від реалізації фінансових

інвестицій, від відновлення корисності активів, від реалізації майнових комплексів, від не операційної курсової різниці, від безоплатно одержаних необоротних активів та інші доходи від звичайної діяльності. До статті "Інші витрати" включаються витрати підприємства понесені у звітному періоді, у тому числі: собівартість реалізованих фінансових інвестицій, втрати від зменшення корисності активів, втрати від не операційних курсових різниць, уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій, списання необоротних активів та інші витрати звичайної діяльності.

Фінансова діяльність - діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства.

У Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) доходи і витрати, пов'язані з фінансовою діяльністю, наведені в статтях "Дохід від участі в капіталі", "Інші фінансові доходи", "Фінансові витрати" та "Втрати від участі в капіталі". До статі "Дохід від участі в капіталі" включаються доходи отримані (нараховані) підприємством у звітному періоді від інвестицій в асоційовані підприємства, від спільної діяльності та від інвестицій в дочірні підприємства. Стаття "Інші фінансові доходи" об'єднує доходи від отриманих дивідендів, відсотків та інші доходи від фінансових операцій. До статті "Фінансові витрати" включаються витрати звітного періоду з нарахованих (сплачених) відсотків за кредит та інші фінансові витрати. Стаття "Втрати від участі в капіталі" відображає втрати понесені підприємством у звітному періоді від інвестицій в асоційовані підприємства, від спільної діяльності та від інвестицій в дочірні підприємства.

Відповідно до класифікації доходів і витрат за видами діяльності і функціями побудований перший розділ Звіту про фінансові результати (звіту про фінансові результати), що забезпечує послідовне співставлення доходів і витрат для визначення чистого прибутку (збитку) звітного періоду.

1.2. Якісні характеристики та принципи підготовки Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід)

Модернізація вітчизняної системи фінансової звітності відбувалась і відбувається через гармонізацію її положень до вимог МСФЗ.

Дослідження методичних положень вітчизняних і міжнародних облікових стандартів дозволило виявити окремі розбіжності в основах формування фінансової звітності, наведених у вітчизняній законодавчій базі і МСФЗ.

З метою вдосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а також з урахуванням подій, що відбувалися у світовій економіці останнім часом були внесені зміни до МСФЗ. Аналіз змін МСБО 1 «Подання фінансової звітності», показав, що перелік інформаційних даних, які наводяться у фінансовій звітності за МСФЗ розширився: слід розкривати інформацію про сукупні прибутки і збитки [104].

Актуальним є забезпечення підготовки фінансової звітності у відповідності до фундаментальних облікових принципів із дотриманням передбачених стандартами якісних характеристик корисності інформації, відображеної у фінансових звітах, для широкого кола користувачів.

Аналіз інформації з вітчизняних і зарубіжних літературних джерел дозволяє стверджувати, що питання облікових принципів і якісних характеристик корисності звітної інформації висвітлюється у вітчизняній законодавчій базі [68, 55], Концептуальній основі складання і подання фінансових звітів [49], МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [50], працях вітчизняних науковців. Втім, існують певні розбіжності у термінології, у трактуванні сутності принципів, які потребують поглибленого дослідження з огляду на глобальні зміни в економічному середовищі.

Інформація, відображена у фінансовій звітності, має бути корисною широкому колу користувачів для прийняття управлінських рішень, а тому процес її формування підпорядковано низці облікових правил, які в Концептуальній основі складання і подання фінансових звітів названо

основоположними припущеннями [49], у МСБО 1 “Подання фінансової звітності” - судженнями загального характеру [50], у вітчизняній законодавчій базі і в більшості літературних джерел – принципами.

В. Г. Швець освітлює сутність принципу, як “принцип – вихідне положення будь-якої теорії, науки, що визначає всі наступні положення, які впливають з його твердження” [96, с. 41].

Ф. Ф. Бутинець розглядає принципи бухгалтерського обліку як базові положення облікової політики підприємства, те на основі чого будується облікова політика [9, с. 52].

Л. М. Кіндрацька визначає принципи бухгалтерського обліку як базові концепції, покладені в основу відображення засобами обліку та звітності господарської діяльності банку, його активів, доходів, витрат, фінансових результатів [29, с. 36].

В. В. Сопко підкреслює необхідність застосування загальноприйнятих у міжнародній практиці базових принципів ведення бухгалтерського обліку, які мають бути покладені в основу процесу уніфікації облікової системи та її адаптації до міжнародних стандартів [82, с. 114]. Л. П. Нищенко поділяє наведене твердження і визначає загальні принципи бухгалтерського обліку, як “... принципи та правила, якими повинні користуватись підприємства відповідної країни при підготовці фінансових звітів. Сутність загальних принципів бухгалтерського обліку полягає в тому, що вони переважно базуються на Міжнародних Стандартах бухгалтерського обліку, які розробляються та вдосконалюються Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Разом з тим сьогодні ще не варто говорити про те, що МСФЗ повністю відображають всі економічні особливості та риси країн – членів Ради, оскільки вона створювалася з метою розробки уніфікованої системи бухгалтерського обліку, яка б сприймалась більшістю розвинутих країн” [59, с. 90].

Критична оцінка наведених визначень поняття «принцип бухгалтерського обліку» дозволила уточнити його сутність. Обліковим принципом є основне

вихідне положення бухгалтерського обліку, базова концепція, покладена в основу оцінки та визнання в обліку і розкриття у фінансовій звітності господарських фактів, явищ та процесів господарюючого суб'єкта, його активів, зобов'язань, капіталу, доходів, витрат, фінансових результатів.

Концептуальна основа складання і подання фінансових звітів КМСФЗ містить такі основоположні припущення: принцип нарахування і безперервність [49]. У МСБО 1 «Подання фінансової звітності» наведено такі судження загального характеру: правдиве подання і відповідність Міжнародним стандартам фінансової звітності, облікова політика, безперервність, принцип нарахування у бухгалтерському обліку, послідовність подання, суттєвість та об'єднання, згортання, порівняльна інформація [51].

Результати аналізу інформації з фахових джерел щодо принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності узагальнює табл. 1.1.

Отже, під час складання фінансової звітності українські підприємства повинні дотримуватися відповідних принципів, які встановлені на законодавчому рівні.

Відповідно до НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” (п. 3) принцип бухгалтерського обліку – правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності.

Таблиця 1.1

Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності

Принципи	С.Ф.Голов [18, с.46]	Л.П. Снігурська [81, с.5-7]	О.М. Коробко [34, с.257- 260]	В.В.Ковальов, Віт.В.Ковальо в [30, с.34-35]	НП(С)БО № 1 [55]
Обачності	+	+	+	+(принцип консерватизму)	-
Повного висвітлення	+	+	+	+(принцип повноти)	+
Автономності	+	+	+	+(постулат майнової і правової відокремленості)	+
Послідовності	+	+	+	+	+

Продовж. табл. 1.1

Принципи	С.Ф.Голов [18, с.46]	Л.П. Снігурська [81, с.5-7]	О.М. Коробко [34, с.257- 260]	В.В.Ковальов, Віт.В.Ковальо в [30, с.34-35]	НП(С)БО № 1 [55]
Безперервності	+	+	+	+	+
Нарахування та відповідності доходів та витрат	+	+	+	+(принцип визначеності у часі фактів господарського життя, принцип відповідності доходів і витрат)	+
Превалювання змісту над формою	+	+	+	+(принцип пріоритету змісту над формою)	+
Історичної (фактичної) собівартості	+	+	+	+(постулат мінових ринкових операцій)	-
Єдиного грошового вимірника	+	-	-(якісна характе- ристика)	+(постулат монетарної квантифіко- ваності)	+
Періодичності	+	-	-(якісна харак- теристика)	+(постулат звітнього періоду)	-
Дата операції	-	+	-	-	-
Окреме відображення активів і пасивів	-	+	-	-	-
Прийнятність вхідного балансу	-	+	-	-	-
Суттєвість	-	+	-	+	-
Відкритість	-	+	-	-	-
Консолідація	-	+	-	-	-
Документування і реєстрація	-	-	-	+	-
Своєчасність	-	-	-	+	-
Об'єктивність	-	-	-	+	-
Розкриття	-	-	-	+	-
Уніфікованість	-	-	-	+	-
Зіставність облікових записів	-	-	-	+	-

Загалом наразі законодавчо визначено сім принципів, якими необхідно керуватись при веденні бухгалтерського обліку і складанні фінансової звітності (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Принципи складання фінансової звітності підприємства [8, с. 46]

Принцип	Визначення
Повне висвітлення	Фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі
Автономність	Кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників. Тому особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатись у фінансовій звітності підприємств.
Послідовність	Передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності
Безперервність	Передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємств, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі
Нарахування та відповідності доходів і витрат	Для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошей
Перевалювання сутності над формою	Операції повинні обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми
Єдиний грошовий вимірник	Передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиний грошовий одиниці

Використання принципів складання фінансової звітності усіма підприємствами забезпечує розуміння інформації, наведеної у фінансовій звітності в межах та поза межами підприємства.

Щоб підвищити ефективність прийняття управлінських рішень важливо оцінити якість інформації. Концептуальна основа КМСФЗ визначає чотири основні якісні характеристики: зрозумілість, доречність, достовірність і можливість зіставлення [49].

Відмінності між Концептуальною основою КМСФЗ і НП(С)БО 1 щодо якісних характеристик корисності інформації, відображеної у фінансовій

звітності, ілюструє рис. 1.2.



Рис. 1.2. Розкриття якісних характеристик корисності інформації, відображеної у фінансовій звітності, у Концептуальній основі КМСФЗ і в НП(С)БО 1

Таким чином, задля забезпечення об'єктивності та достовірності фінансової звітності, в тому числі і Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) з метою його ефективного використання в управлінні та оцінці фінансового стану підприємства, необхідною умовою є дотримання якісних характеристик та принципів їх складання.

1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліково-аналітичної на ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод»

Приватне акціонерне товариство «Верхньодніпровський машинобудівний завод» є правонаступником Публічного акціонерного товариства «Верхньодніпровський машинобудівний завод», яке створено у процесі корпоратизації Державного підприємства «Верхньодніпровський дослідно-експериментальний машинобудівний завод».

Метою діяльності ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» одержання прибутку шляхом здійснення господарської діяльності згідно з предметом діяльності ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод».

Відповідно до Статуту (Додаток А) предметом діяльності ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» є:

- виробництво залізничних локомотивів і рухомого складу;
- діяльність у сфері інжинірингу, геології та геодезії, надання послуг технічного консультування в цих сферах;
- виробництво контрольно-вимірювальних приладів;
- ремонт та технічне обслуговування контрольно-вимірювальних приладів;
- виробництво машин та устаткування спеціального призначення;
- оптова торгівля відходами та брухтом;
- збирання та знищення інших відходів та ін.;

Юридична адреса ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод»: 51600, Україна, Дніпропетровська область, м. Верхньодніпровськ, вул. Гагаріна, 23.

ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» має цивільні права та обов'язки та здійснює свою діяльність відповідно до норм законодавства України, положень цього Статуту, а також внутрішніх правил, процедур, регламентів, положень та інших нормативних та організаційно-розпорядчих

актів.

ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» має власну печатку, штамп та інші додаткові печатки, що можуть бути необхідними для здійснення господарської діяльності ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод», зі своїм найменуванням та ідентифікаційним кодом. Рішення про ескіз та виготовлення печаток, штампів приймаються генеральним директором ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод».

ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» має самостійний баланс, поточні (в т.ч. валютні), вкладні (депозитні) та інші рахунки в банках. ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» може мати рахунки в банках та інших фінансових установах іноземних держав, які відкриваються відповідно до чинного законодавства та відповідних міжнародних договорів.

Узагальнена організаційна структура ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» верхнього рівня відображена на рис. 1.3.



Рис. 1.3. Організаційна структура управління ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод»

ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» здійснює первинний (оперативний), бухгалтерський облік результатів своєї діяльності, складає та надає фінансову, податкову та статистичну звітність в порядку, визначеному чинним законодавством України.

Порядок надання фінансової, податкової та статистичної звітності стосовно господарської діяльності ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» та інших даних встановлюється чинним законодавством України. Товариство відповідає за достовірність і своєчасність подання фінансової, податкової та статистичної звітності в порядку, передбаченому чинним законодавством України.

ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» згідно із Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 року № 966-XIV та Положенням (стандартами) бухгалтерського обліку має наказ «Про облікову політику на підприємстві»(додаток Б), яким:

- затверджено робочий план рахунків у відповідності з діяльністю підприємства, що складений на основі Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій;
- визначено особливості обліку основних засобів, зокрема встановлено вартісне обмеження зарахування до основних засобів; визначено групи основних засобів, за якими ведеться їх облік, розкрито особливості та методи нарахування, амортизації та порядок обліку переоцінки та ліквідації основних засобів;
- розкрито порядок обліку нематеріальних активів, амортизація яких проводиться прямолінійним методом;
- визначено особливості оцінки та обліку запасів, дебіторської заборгованості, забезпечень;
- визначено порядок обліку доходів та витрат, застосування 9 класу рахунків для обліку витрат.

Відмітимо, що наказ про облікову політику ПрАТ «Верхньодніпровський

машинобудівний завод» складено відповідно до вимог чинного законодавства і він в повній мірі окреслює всі необхідні моменти організації та методики обліку.

Ведення бухгалтерського обліку та складання фінансових звітів на ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» здійснюється з дотриманням усіх принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

На основі даних фінансової звітності (додатки В,Д, Е) дослідимо основні показники господарської діяльності ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Основні фінансово-економічні показники діяльності

ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» за 2016-2018 рр.

Показник	Роки			Відхилення (+,-),		Темп змін, %:	
	2016	2017	2018	2017р. від 2016р.	2018р. від 2017р.	2017р. від 2016р.	2018 р. від 2017р.
1. Капітал, тис. грн. (на кінець року):	48070	62740	73244	14670	10504	130,5	116,7
1.1. Власний капітал, тис.грн	37944	50611	60105	12667	9494	133,4	118,8
питома вага, %	78,9	80,7	82,1	1,7	1,4	102,2	101,7
1.2. Забезпечення наступних витрат і платежів, тис.грн	3293	3398	3293	105	-105	103,2	96,9
1.3. Позиковий капітал, тис.грн	6833	8731	9846	1898	1115	127,8	112,8
питома вага, %	14,2	13,9	13,4	-0,3	-0,5	97,9	96,6
1.4. Довгострокові зобов'язання, тис.грн	375	0	6	-375	6	0,0	100,0
1.5. Поточні зобов'язання, тис.грн	6458	8731	9840	2273	1109	135,2	112,7
Майно, тис. грн. (на кінець року):	48070	62740	73244	14670	10504	130,5	116,7
Необоротні активи, тис.грн	10011	8943	8255	-1068	-688	89,3	92,3

Продовж. табл. 1.3

Показник	Роки			Відхилення (+,-),		Темп змін, %:	
	2016	2017	2018	2017р. від 2016р.	2018р. від 2017р.	2017р. від 2016р.	2018 р. від 2017р.
питома вага, %	20,8	14,3	11,3	-6,6	-3,0	68,4	79,1
Основні засоби тис.грн	9395	8117	6975	-1278	-1142	86,4	85,9
Оборотні активи, тис.грн	38043	53776	64967	15733	11191	141,4	120,8
питома вага, %	79,1	85,7	88,7	6,6	3,0	108,3	103,5
Запаси, тис. грн	6703	8432	9923	1729	1491	125,8	117,7
Дебіторська заборгованість, тис.грн.	1217	884	2624	-333	1740	72,6	296,8
Грошові кошти і поточні фінансові вкладення, тис.грн	29503	43768	51756	14265	7988	148,4	118,3
Витрати майбутніх періодів	16,0	21	22	5	1,0	131,3	104,8
3. Трудові ресурси							
Середньооблікова чисельність працівників, осіб	310	291	289	-19	-2	93,9	99,3
Фонд оплати праці, тис.грн	17903,2	19379,3	25725,6	1476,1	6346,3	108,2	132,7
Продуктивність праці, тис.грн	173,6	208,1	266,2	34,5	58,1	119,9	127,9
4. Економічні показники							
Власний оборотний капітал, тис. грн	27933	41668	51850	13735	10182	149,2	124,4
Виручка від реалізації продукції, тис.грн	53802	60546	76934	6744	16388	112,5	127,1
Собівартість готової продукції, тис.грн	41691	41665	58248	-26	16583	99,9	139,8
Рівень витрат виробництва до виручки від реалізації продукції (робіт, послуг), %	77,49	68,82	75,71	-8,67	6,89	88,8	110,0
Валовий прибуток, тис.грн	12111	18881	18686	6770	-195	155,9	99,0
Фінансовий результат від звичайної діяльності: прибуток (збиток)	7367	15556	12983	8189	-2573	211,2	83,5
-тис.грн. виручки від реалізації продукції	0,137	0,257	0,169	+0,032	-0,088	187,6	65,7

Продовження табл. 1.3

Показник	Роки			Відхилення (+,-),		Темп змін, %:	
	2016	2017	2018	2017р. від 2016р.	2018р. від 2017р.	2017р. від 2016р.	2018 р. від 2017р.
Чистий прибуток (+), збиток (-), тис.грн	7367,0	15556,0	12983,0	8189,0	-2573,0	211,2	83,5
5. Ліквідність та платоспроможність							
Коефіцієнт поточної ліквідності	5,891	6,159	6,602	0,268	0,443	-	-
Коефіцієнт швидкої ліквідності	1,226	1,067	1,275	-0,159	0,208	-	-
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	4,568	5,013	5,260	0,445	0,247	-	-
Коефіцієнт маневреності власного оборотного капіталу	1,362	1,291	1,253	0,071	0,038	-	-
Коефіцієнт покриття запасів	5,325	5,887	6,021	0,562	0,134	-	-
6. Показники фінансової стійкості							
Коефіцієнт фінансової автономії	0,789	0,807	0,821	0,017	0,014	-	-
Коефіцієнт концентрації залишкового капіталу	0,142	0,139	0,134	-0,003	-0,005	-	-
Коефіцієнт фінансування	0,180	0,173	0,164	-0,008	-0,009	-	-
Коефіцієнт інвестування	3,790	5,659	7,281	1,869	1,622	-	-
Коефіцієнт Бівера	0,353	0,737	1,512	0,384	0,775	-	-
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,736	0,823	0,863	0,087	0,039	-	-
Коефіцієнт фінансового лівериджу	5,553	5,797	6,105	0,244	0,308	-	-

Дані табл. 1.3 свідчать, що у 2017 році обсяг сукупного капіталу підприємства зріс на 14670 тис. грн. або на 30,5 % у порівнянні з 2016 роком. Подібна тенденція спостерігалася і у 2018 році. Обсяг капіталу за цей рік зріс майже на 17%, а саме на 10504 тис. грн. Таке збільшення відбулося переважно її рахунок зростання обсягів власного капіталу товариства на 33,4% та на 0.8% відповідно по роках. Позиковий капітал протягом аналізованого періоду також нарощувався, проте темпи його змін порівняно зі змінами власного капіталу

були дещо нижчими.

Вказана динаміка позикового капіталу акціонерного товариства була зумовлена переважно зростанням обсягів поточних зобов'язань за розрахунками, що виникла внаслідок часткової передплати покупців за що не надані послуги та готову продукцію.

Динаміка джерел формування майна ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» за 2016-2018 рр. представлена на рис. 1.4.

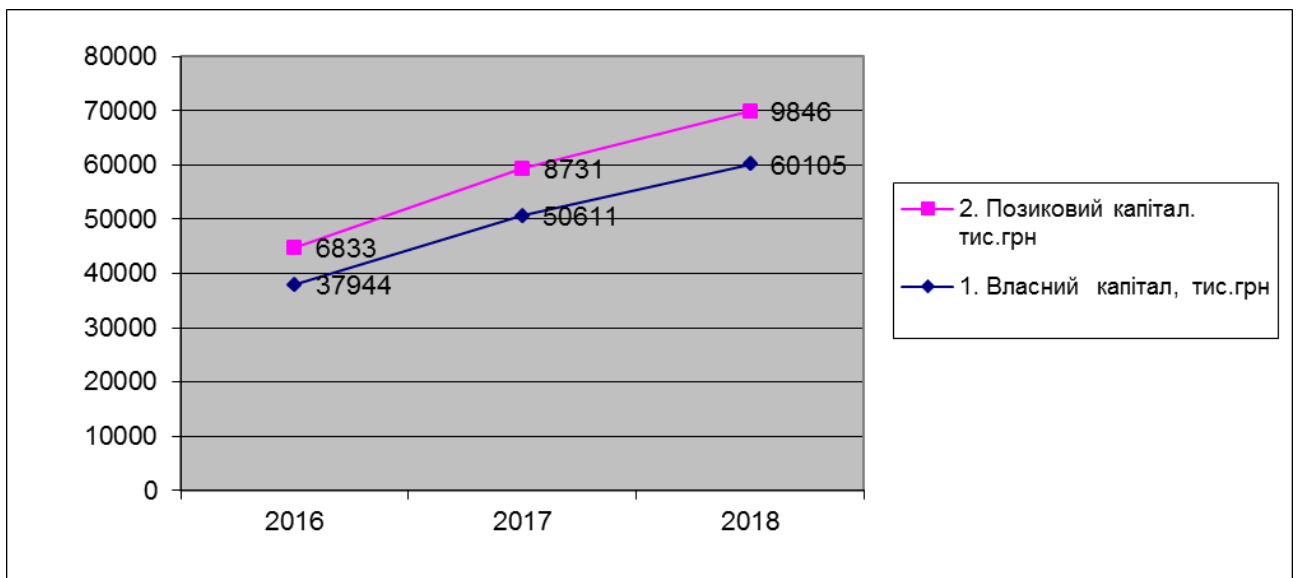


Рис. 1.4. Динаміка джерел формування майна ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» за 2016-2018 рр.

Характерною особливістю виробничих підприємств є висока питома вага необоротних активів у загальній структурі майна. В той же час на аналізованому підприємстві їх частка коливалася від 20,8% у 2016 році до 3% у 2018 році.

Вартість оборотних активів товариства за 2017 рік порівняно з 2016 зросла на 15733 тис. грн, або на 41,4%, а у наступному році - ще на 20,8% і склала 64967 тис. грн. Отже, за досліджуваний період оборотні активи збільшилися майже у 2 рази. Таким чином, паралельно з перерозподілом структури джерел формування капіталу відбувається перерозподіл структури активів товариства на користь мобільної їх частини. Цей висновок підтверджує

графічне зображення виявленого процесу (рис. 1.5).

Так, частка грошових коштів у національній та іноземній валюті у загальній структурі оборотних активів товариства коливалася від 77,5% у 2005 році, до 79,7% у 2018 році. Проте найвищими темпами у складі оборотних іктивів товариства у 2018 році зростала дебіторська заборгованість. За рік її сума зросла майже у 2 рази.

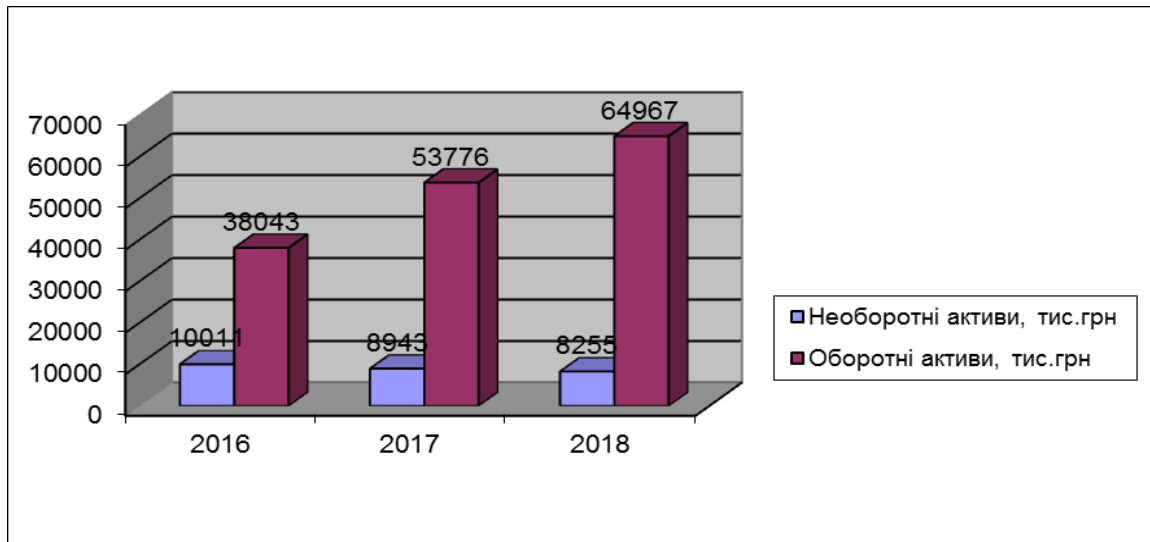


Рис. 1.5. Динаміка активів ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» за 2016-2018 рр.

Аналізуючи трудові ресурси ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» варто відмітити стійке зростання продуктивності праці з 3,6 тис. грн/особу у 2016 році до 266,2 тис. грн./особу у 2018 році. На фоні морочення середньооблікової чисельності працівників вирішальний вплив на таке зростання спричинило нарощення чистого доходу від реалізації продукції. Так, за 2017 рік товариству вдалося збільшити обсяг чистого доходу від реалізації продукції на 12,5%, а за 2018 рік - вже на 27,1%.

Відповідно до тенденцій нарощення обсягу чистого доходу на підприємстві зростають і витрати на оплату праці. Фонд оплати праці у 2018 році відносно 2016 року помітно зріс, а саме на 6346,3 тис. грн., або на 32,7%. При цьому, середньомісячна заробітна плата працівників у 2018 році відносно

1009 року зросла на 33,7% і склала 7418 грн.

Під час аналізу економічних показників ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» було виявлено, що протягом аналізованого періоду діяльність товариства була прибутковою. Так, у 2017 році порівняно із попереднім періодом чистий прибуток підприємства збільшився у 2,1 рази.

Загострення ж наслідків фінансової кризи та нестабільна економічна ситуація у країні у 2018 році призвело до значного зростання собівартості продукції заводу та відповідного скорочення чистого прибутку з 15556 тис.грн. у 2017 році, до 12983 тис.грн. у 2018 році.

Провівши аналіз фінансових коефіцієнтів діяльності ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» (рис. 1.6) можна зробити наступні висновки:

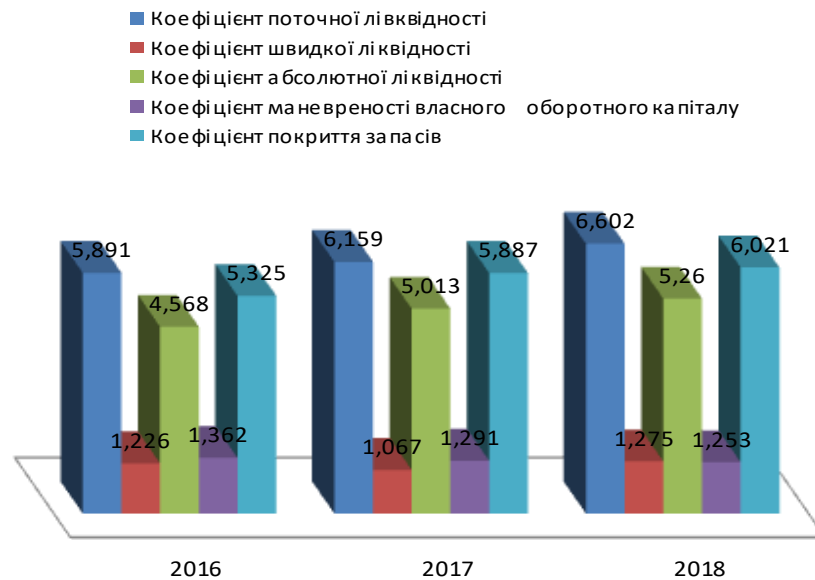


Рис. 1.6. Динаміка фінансових коефіцієнтів ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» за 2016-2018 рр.

1. Показник абсолютної ліквідності значно перевищує норматив, з чого можна зробити висновок, що підприємству вистачає найбільш ліквідної частки необоротних активів - грошових коштів та їх еквівалентів.

2. Коефіцієнт покриття, що характеризує розмір покриття поточних зобов'язань поточними активами, в аналізованому періоді засвідчує про

здатність товариства своєчасно погашати власні борги.

3. Коефіцієнт автономії у 2016-2018 рр. відповідає нормативному значенню, що свідчить про достатність частки власного капіталу у загальній структурі сукупного капіталу підприємства.

4. Коефіцієнт маневреності власного капіталу свідчить про те, що в підприємства достатньо власного оборотного капіталу для забезпечення господарської діяльності.

Висновки за розділом 1

Теоретичне узагальнення інформації з чинного законодавства, вітчизняних і міжнародних облікових стандартів, фахової літератури дозволило уточнити сутність поняття «принцип бухгалтерського обліку». Доведено, що обліковим принципом є основне вихідне положення бухгалтерського обліку, базова концепція, покладена в основу оцінки та визнання в обліку і розкриття у фінансовій звітності господарських фактів, явищ та процесів господарюючого суб'єкта, його активів, зобов'язань, капіталу, доходів, витрат, фінансових результатів. Доведено доцільність визнання єдиним принципом фінансової звітності нарахування та відповідності доходів та витрат, що сприятиме забезпеченню потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів в обліковій інформації, зібраній на основі грошових і негрошових (нефінансових) вимірників, важливої для прийняття управлінських рішень. Категорії автономності, безперервності діяльності, історичної (фактичної) собівартості, повного висвітлення, послідовності, обачності, превалювання змісту над формою, єдиного грошового вимірника та періодичності пропонувати вважати фундаментальними судженнями загального характеру. Доведено необхідність виключення фундаментального судження єдиного грошового вимірника із

складу абсолютних.

Проведене узагальнення світового досвіду розвитку облікових систем та парадигми фінансової звітності підприємств в Україні. Підтверджено правильність подальшої орієнтації вітчизняної облікової системи на гармонізацію з МСФЗ, що сприятиме інтеграції України у світове співтовариство. Доведено необхідність постійного моніторингу змін і новацій в МСФЗ, що забезпечить скорочення витрат на запровадження оновлених МСФЗ в облікову практику.

Внаслідок проведеного дослідження встановлено, що чинне законодавче регулювання системи бухгалтерського обліку в Україні потребує суттєвого удосконалення з урахуванням необхідності гармонізації підходів до складання фінансової звітності вітчизняних підприємств за МСФЗ.

Метою діяльності ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» одержання прибутку шляхом здійснення господарської діяльності згідно з предметом діяльності ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод».

Під час аналізу економічних показників ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» було виявлено, що протягом аналізованого періоду діяльність товариства була прибутковою. Так, у 2017 році порівняно із попереднім періодом чистий прибуток підприємства збільшився у 2,1 рази.

Загострення ж наслідків фінансової кризи та нестабільна економічна ситуація у країні у 2018 році призвело до значного зростання собівартості продукції заводу та відповідного скорочення чистого прибутку з 15556 тис.грн. у 2017 році, до 12983 тис.грн. у 2018 році.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА СКЛАДАННЯ ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ (ЗВІТУ ПРО СУКУПНИЙ ДОХІД)

2.1. Підготовчі роботи до складання Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід)

Форму Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), зміст його статей та порядок складання визначено Національним П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" від 07.02.2013 р. № 73 та наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності» від 28.03.2013 р. № 433. Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) складається за формою № 2 (код за ДКУД 1801003) підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності).

Під час складання звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) використовується метод функції витрат, як метод відображення інформації у звітності про прибутки та збитки.

За цим методом витрати класифікуються відповідно до функції, як частина собівартості продажу, розподілу або адміністративної діяльності. Такому методу відповідає «багатокроковий» спосіб складання звітної форми. Застосовуючи такий метод, відокремлено вказується операційна (основна) діяльність підприємства, інвестиційна і фінансова діяльність, платежі з податку на прибуток, інші операційні доходи та витрати, чистий прибуток або збиток.

Підприємства можуть не наводити статті, за якими відсутня інформація до розкриття (крім випадків, коли така інформація була в попередньому звітному періоді), а також додавати статті із зображенням їх назви і коду рядка

з переліку додаткових статей фінансової звітності, наведених у до-датку 3 до НП(С)БО 1, у разі якщо стаття відповідає таким критеріям:

- інформація є суттєвою;
- оцінка статті може бути достовірно визначена.

Головні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності на дотримання яких складається звіт про фінансові результати (про сукупний дохід) є принципи «нарахування та відповідність доходів і витрат», «пре-валювання сутності над формою» та «послідовність».

Доходи – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників), тому дохід відображається у Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід), якщо внаслідок господарської операції: збільшуються економічні вигоди у вигляді надходження активу або зменшуються зобов'язання, що призводять до збільшення власного капіталу підприємства (за винятком збільшення капіталу за рахунок внесків учасників).

Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками), тому витрати мають відображатися у звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід), якщо внаслідок господарської операції: зменшуються економічні вигоди у вигляді вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

На дотримання вимог принципу бухгалтерського обліку та фінансової звітності – нарахування та відповідність доходів і витрат – доходи відображаються в момент їх нарахування, тобто коли операція відбулась, а не коли надійшли кошти на підприємство і, відповідно, витрати визнаються тоді, коли визнанні доходи.

Суттєве значення для встановлення моменту визнання доходу має економічний зміст господарської операції, внаслідок якої одержується дохід. Так, унаслідок врахування вимог принципу бухгалтерського обліку та фінансової звітності «превалювання змісту над формою» дохід від реалізації може бути визнаний як на момент відвантаження, так і до/ чи після неї.

Для визначення фінансового результату необхідно співставити доходи і витрати, які забезпечили отримання цих доходів. Існує два види фінансових результатів: збиток і прибуток.

Збиток – це перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

$$Д < В = \text{збиток (З)}$$

Прибуток – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.

$$Д > В = \text{прибуток (П)}$$

З прийняттям НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» при складанні Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) з'явилась нова облікова категорія, як сукупний дохід.

Сукупний дохід - зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками) за звітний період.

Інший сукупний дохід - доходи і витрати, які не включені до фінансових результатів підприємства за звітний період.

Звітним періодом для складання Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) є квартал і календарний рік з 1 січня по 31 грудня включно. Цей звіт складається наростаючим підсумком з початку року за оборотами номінальних рахунків 7, 8 і 9 класів.

Інформація в Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) наводиться на дві дати, що надзвичайно важливо для проведення аналізу:

за звітний період;

за попередній аналогічний період.

При складанні Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) необхідно дотримуватися принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів.

Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) складається з таких частин:

- титульна частина – наводиться інформація про підприємство та період за який складається звіт;
- предметна частина - складається з чотирьох взаємопов'язаних розділів;
- заключна частина – наводяться підписи і ПБ осіб, які відповідають за наведену інформацію.

Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) складається з чотирьох розділів (рис. 2.1):

Розділ I. Фінансові результати.

Розділ II. Сукупний дохід.

Розділ III. Елементи операційних витрат.

Розділ IV. Розрахунок показників прибутковості акцій.

У I розділі «Фінансові результати» зіставляються доходи і витрати, визначається кінцевий фінансовий результат. Доходи та витрати класифікуються за видами діяльності – операційної та іншої (фінансової та інвестиційної).

Для розуміння змісту першого розділу звіту необхідно чітко розмежовувати види діяльності підприємства, які мають вплив на групування доходів і витрат (рис. 2.2).

Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) передбачає визначення результатів діяльності за такими узагальненими показниками:

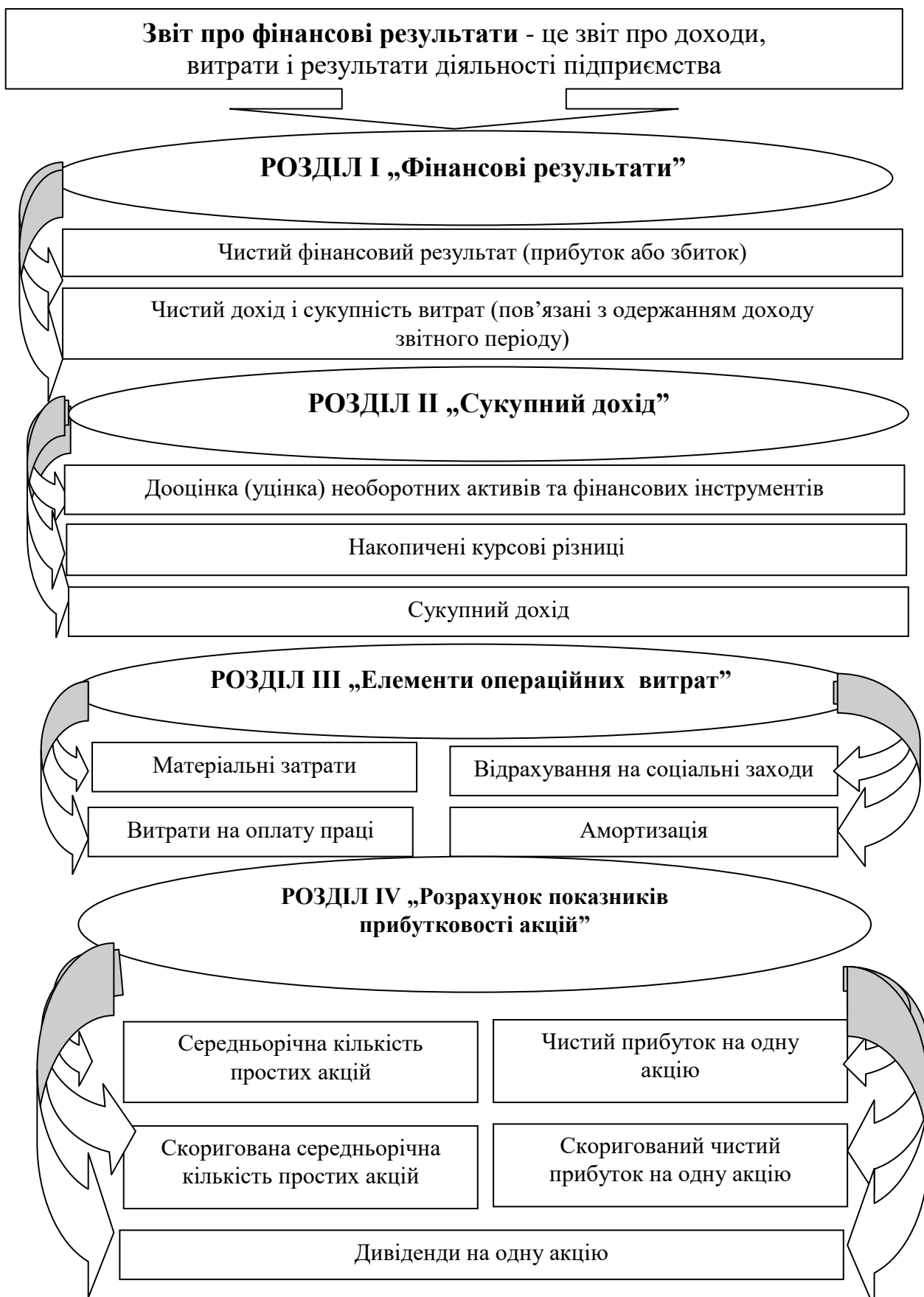


Рис. 2.1. Структура Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) відповідно до Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності [розробка автора]

- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – доходи від реалізації, зменшені на суму непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного податку), інших вирахувань з доходу;

- валовий прибуток (збиток) – чистий дохід від реалізації за мінусом собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);

- фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток або збиток)
- валовий прибуток, збільшений на суму інших операційних доходів і зменшений на величину адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат;

- фінансовий результат до оподаткування (прибуток або збиток) – результат від операційної діяльності, збільшений на величину доходу від участі в капіталі, інших фінансових доходів та інших доходів і зменшений на суму фінансових витрат, витрат від участі в капіталі, інших витрат;

- чистий фінансовий результат (прибуток або збиток) – це фінансовий результат до оподаткування, скоригований на величину витрат (доходу) з податку на прибуток, обчислених за правилами П(С)БО 17, а також на прибуток (збиток) від припинення діяльності після оподаткування за П(С)БО 27.

* Фінансовим результатом вважається не тільки прибуток від діяльності, а й збитки підприємства. Вони визначаються і фіксуються у відповідних рядках форми № 2, якщо витрати від різних видів діяльності перевищують величину доходів.

* При складанні Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) не допускається згортання доходів і витрат.

* Другий розділ «Сукупний дохід» Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) узагальнює інформацію про отримані підприємством інші доходи, які не включаються до першого розділу звітної форми, але є джерелом збільшення власного капіталу. Зокрема, це сума дооцінки (уцінки) необоротних активів та фінансових інструментів, накопичені курсові різниці, які виникають за проведеними господарськими операціями зі статутним капіталом, який формується внесками іноземної валюти іноземними

учасниками, частка доходів отриманих від асоційованих, дочірніх або/та спільних підприємств за умови, що облік фінансових інвестицій ведеться за методом участі в капіталі. В цьому розділі відображається і податок на прибуток, який пов'язаний з іншим сукупним доходом.

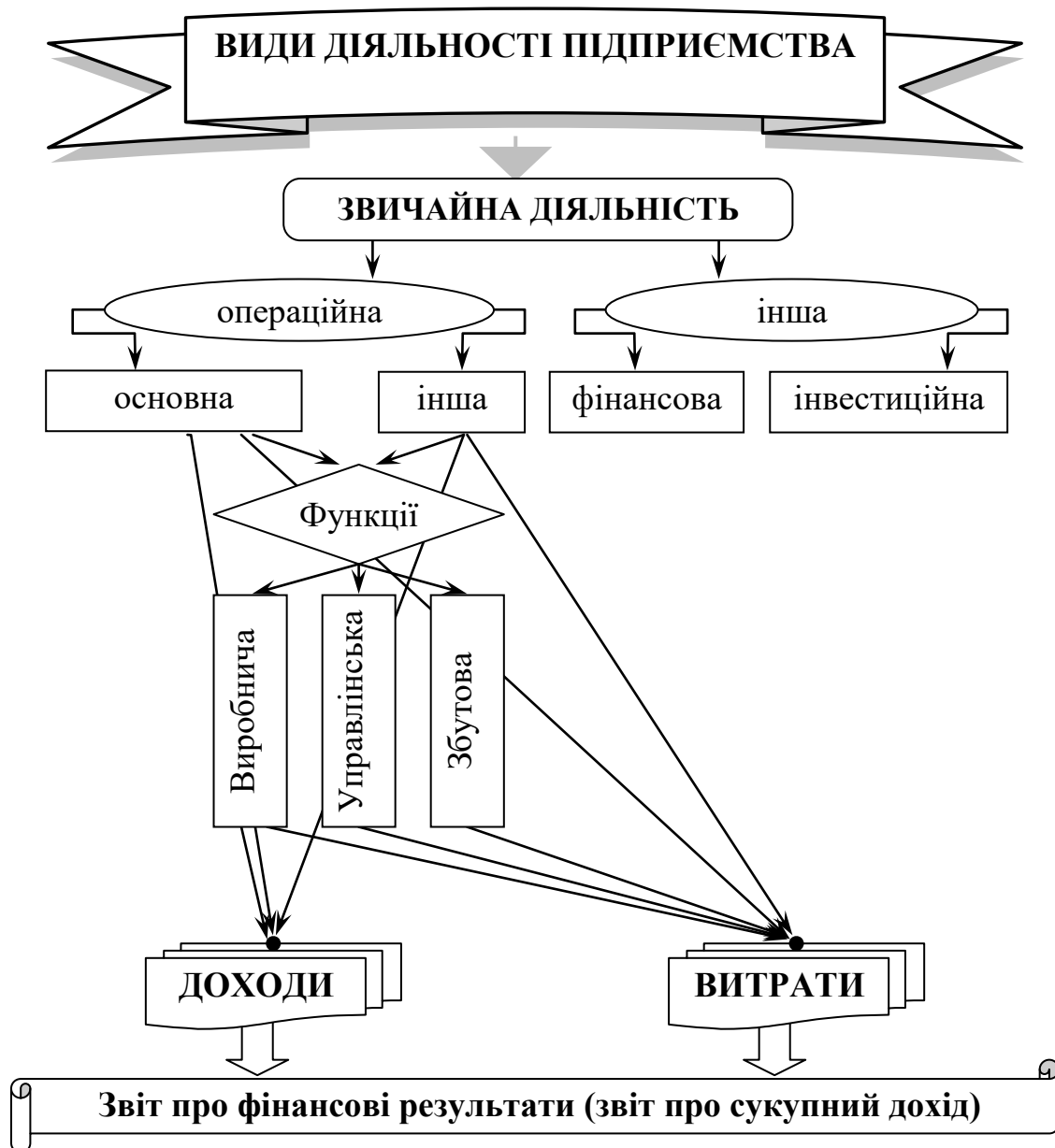


Рис. 2.2. Взаємозв'язок видів діяльності і Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) [8, с. 169]

У розділі III Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) операційні витрати (на виробництво, збут, управління та інші операційні

витрати) приводяться в розрізі економічних елементів. Усі понесені витрати за функціями групуються згідно з економічними елементами, у тому числі таким, як: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати.

До матеріальних відносяться витрати сировини й матеріалів, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, тари й тарних матеріалів, будівельних матеріалів, палива й електроенергії, запасних частин, товарів, матеріалів сільськогосподарського призначення. До цього елементу не включається собівартість реалізованих товарів, запасів.

Витрати на оплату праці включають такі виплати, як виплати за окладами і тарифними ставками, премії і заохочення, компенсаційні виплати, оплата відпусток, оплата іншого невідпрацьованого часу.

Економічний елемент операційних витрат «Відрахування на соціальні заходи» включає єдиний соціальний внесок до Пенсійного фонду України та відрахування на індивідуальне страхування.

Елемент «Амортизація» включає амортизацію основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів.

Інші операційні витрати, що не увійшли до складу перерахованих елементів витрат, віднесені до складу «Інших операційних видатків». До них варто віднести витрати на відрядження, на послуги зв'язку, на виплату матеріальної допомоги, плату за розрахунково-касове обслуговування банківськими установами, послуги сторонніх організацій та ін.

IV розділ «Розрахунок показників прибутковості акцій» заповнюють тільки акціонерні товариства, прості акції яких вільно продаються і купуються на фондових біржах, у т. ч. товариства, які випускають такі акції. Прибуток на акцію використовується для оцінки минулих результатів операційної діяльності підприємства з метою формування висновку щодо його потенціалу і прийняття рішень про здійснення інвестицій.

2.2. Зміст і порядок складання Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід)

Звіт про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» заповнюється на підставі номінальних (тимчасових) рахунків класів 7, 8, 9 Плану рахунків. До кожного субрахунку доходів передбачено відповідний субрахунок витрат, крім адміністративних витрат, витрат на збут, податку на прибуток.

У кінці звітної періоду сальдо за рахунком 79 «Фінансові результати» ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» в розрізі відкритих субрахунків закривається на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Якщо підприємство отримало прибуток від своєї діяльності, то проводиться запис до кредиту субрахунку 441 «Нерозподілений прибуток»; якщо збиток – по дебету субрахунку 442 «Непокриті збитки».

Враховуючи принцип нарахування та відповідності доходів і витрат розглянемо їх співставлення в I розділі звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) з використанням рахунків 7 і 9 класів (рис. 2.3).

Розглянемо методику розрахунку окремих видів доходів.

У рядку 2000 «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» відображається дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (у т.ч. платежі від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) за вирахуванням наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.

Цей рядок заповнюється за кредитом рах.70 «Доходи від реалізації» за мінусом непрямих податків і інших вирахувань з доходу. За даними Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» за 2018 рік дохід від реалізації становив 76934 тис.грн. (додаток Е).

СТАТТЯ ДОХОДІВ		Рахунок, субрахунок	СТАТТЯ ВИТРАТ	Рахунок, субрахунок
Операційна діяльність основна та інша	Чистий дохід від реалізації (р.2000)	70	Собівартість реалізації (р.2050)	90
	готової продукції	701	готової продукції	901
	товарів	702	товарів	902
	робіт і послуг	703	робіт і послуг	903
	перестрахування	705	страхові виплати	904
			Адміністративні витрати(р.2130)	92
			Витрати на збут (р.2150)	93
	Інші операційні доходи (р.2120)	71	Інші операційні витрати (р.2180)	94
	Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	710	Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	940
			Витрати на дослідження та розробки	941
	Купівля-продаж іноземної валюти	711	Купівля-продаж іноземної валюти	942
	Реалізація інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій)	712	Собівартість реалізованих виробничих запасів	943
	Операційна оренда активів	713	Операційна оренда активів	949
	Операційна курсова різниця (позитивна)	714	Втрати від операційної курсової різниці	945
	Одержані пені, штрафи, неустойки	715	Визнані пені, штрафи, неустойки	948
	Відшкодування раніше списаних активів	716	Втрати від знецінення запасів	946
	Списання кредиторської заборгованості	717	Нестача втрати від псування цінностей	947
	Безоплатно одержані оборотні активи	718	Сумнівні та безнадійні борги	944
	Інші доходи операційної діяльності	719	Інші витрати операційної діяльності	943,949
ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ (р.2190 або р.2195)				
Дохід від участі в капіталі (р.2200)	72	Втрати від участі в капіталі (р.2255)	96	
Інвестиції в асоційовані підприємства	721	Від інвестицій в асоційовані підприємства	961	
Спільна діяльність	722	Від спільної діяльності	962	
Інвестиції в дочірні підприємства	723	Від інвестицій в дочірні підприємства	963	
Інші фінансові доходи (р.2220)	73	Фінансові витрати (р.2250)	95	
Дивіденди одержані	731	Відсотки на кредит	951	
Відсотки одержані	732	Інші фінансові витрати	952	
Інші доходи від фінансових операцій	733			
Інші доходи (р. 2240)	74	Інші витрати (р.2270)	97	
Відновлення корисності активів	742	Втрати від зменшення корисності активів	972	
Реалізація фінансових інвестицій	741	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій	971	
Неопераційна курсова різниця	744	Втрати від неопераційних курсових різниць	974	
Дохід від безоплатно одержаних активів	745	Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій	975	
Інші доходи	746	Списання необоротних активів	976	
		Інші витрати	977	
ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ ДО ОПОДАТКУВАННЯ (р. 2290, 2295)				
		Податок на прибуток (р.2300)	98	
		Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування (р. 2305)		
Чистий фінансовий результат (прибуток) 441 (р.2350)				
Чистий фінансовий результат (збиток) 442 (р.2355)				

Рис. 2.3. Співставлення доходів і витрат у Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) [8, с. 175]

У рядку 2050 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» відображається виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) визначається згідно з П(С)БО 9, П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 30 «Біологічні активи». У цій статті організації, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, відображають балансову вартість реалізованих цінних паперів. Підприємства, які провадять діяльність з випуску та проведення лотерей, у цій статті наводять відрахування на створення

(формування) за звітний період призового фонду, а також резерву, що покриває розмір джек-поту, не забезпечений сплатою участі у лотереї.

В цьому рядку відображається чиста собівартість реалізації, тобто за вирахуванням собівартості поверненої продукції або товарів. Цей рядок заповнюється за дебетом рах. 90 «Собівартість реалізації». За даними Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» за 2018 рік собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) становила 58248 тис.грн. (додаток Е).

У рядку 2090 (2095) «Валовий прибуток (збиток)» розраховується як різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (р. 2000) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) (р.2050) з урахуванням сум, які наведені у додаткових статтях. За даними Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» за 2018 рік валовий прибуток становив 18686 тис.грн. (додаток Е).

У рядку 2120 «Інші операційні доходи» відображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках, дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття, дохід від списання кредиторської заборгованості, одержані штрафи, пені, неустойки тощо. Цей рядок заповнюється за кредитом рах.71 «Інший операційний дохід» з вирахуванням ПДВ. За даними Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» за 2018 рік інші операційні доходи становили 18243 тис.грн. (додаток Е).

У рядку 2130 «Адміністративні витрати» відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням

підприємства.

Цей рядок заповнюється за дебетом рах.92 «Адміністративні витрати». За даними Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» за 2018 рік адміністративні витрати становили 3494 тис.грн. (додаток Е).

У рядку 2150 «Витрати на збут» відображаються витрати підприємства, пов'язані з реалізацією продукції (товарів), – витрати на утримання підрозділів, що займаються збутом продукції (товарів), рекламу, доставку продукції споживачам тощо.

Цей рядок заповнюється за дебетом рах. 93 “Витрати на збут”. За даними Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» за 2018 рік витрати на збут становили 717 тис.грн. (додаток Е).

У рядку 2180 «Інші операційні витрати» відображаються:

- собівартість реалізованих виробничих запасів, необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття;
- відрахування на створення резерву сумнівних боргів і суми списаної безнадійної дебіторської заборгованості відповідно до П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»;
- втрати від знецінення запасів;
- втрати від операційних курсових різниць;
- визнані економічні (фінансові) санкції;
- відрахування для забезпечення наступних операційних витрат, а також усі інші витрати, що виникають в процесі операційної діяльності підприємства (крім витрат, що включаються до собівартості продукції (товарів, робіт, послуг).

Цей рядок заповнюється за дебетом рах.94 “Інші витрати операційної діяльності”. За даними Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» за 2018 рік інші витрати операційної діяльності становили 19416 тис.грн. (додаток Е).

У рядку 2190 (2195) «Прибуток (збиток) від операційної діяльності» фінансовий результат від операційної діяльності визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат з урахуванням сум, які наведені у додаткових статтях.

$$p.2190 = (p.2090 + p.2120) - (p.2130 + p.2150 + p.2180)$$

$$p.2195 = (p.2095 + p.2120) - (p.2130 + p.2150 + p.2180).$$

За даними Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» за 2018 рік фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток) становив 13302 тис.грн. (додаток Е).

У рядку 2200 «Дохід від участі в капіталі» відображається дохід, отриманий від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі. Цей рядок заповнюється за кредитом рах.72 «Дохід від участі в капіталі».

У рядку 2220 «Інші фінансові доходи» відображаються дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі).

Цей рядок заповнюється за кредитом рах.73 «Інші фінансові доходи». За даними Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» за 2018 рік інші фінансові доходи становили 4849 тис.грн. (додаток Е).

У рядку 2240 «Інші доходи» відображається:

- дохід від реалізації фінансових інвестицій;
- дохід від неопераційних курсових різниць;
- дохід підприємств (крім тих, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами) від зміни балансової вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю;

- інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

При заповненні цього рядка необхідно пам'ятати, що доходи, отримані від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів і майнових комплексів, відображаються за вирахуванням ПДВ, яка нараховується платником податку на додану вартість при їх реалізації.

Цей рядок заповнюється за кредитом рах.74 “Інші доходи”. За даними Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» за 2018 рік інші доходи становили 4986 тис.грн. (додаток Е).

У рядку 2250 «Фінансові витрати» відображаються витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31 «Фінансові витрати»). Цей рядок заповнюється за дебетом рах. 95 «Фінансові витрати».

У рядку 2255 «Втрати від участі в капіталі» відображається збиток, від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі. Отже, якщо дочірнє (спільне чи асоційоване) підприємство отримало збитки, то інвестор повинен відобразити суму збитків, у частині, яка визначається за питомою вагою внесеного капіталу.

Цей рядок заповнюється на підставі даних, які відображені в обліку за дебетом рах. 96 “Втрати від участі в капіталі”.

У рядку 2270 «Інші витрати» відображаються:

- собівартість реалізації фінансових інвестицій;
- втрати від неопераційних курсових різниць;
- втрати від уцінки фінансових інвестицій та необоротних активів;
- витрати підприємств (крім тих, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами) від зміни балансової вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю;
- інші витрати, які виникають у процесі господарської діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

Цей рядок заповнюється на підставі даних за дебетом рах. 97 “Інші

витрати”. За даними Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» за 2018 рік інші витрати становили 5506 тис.грн. (додаток Е).

У рядку 2290 (2295) «Прибуток (збиток) до оподаткування» фінансовий результат до оподаткування визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків) з урахуванням сум, які наведені у додаткових статтях.

$$p.2290 = (p.2190 + p.2220 + p.2240) - (p.2250 + p.2255 + p.2270)$$

$$p.2295 = (p.2195 + p.2220 + p.2240) - (p.2250 + p.2255 + p.2270).$$

За даними Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» за 2018 рік фінансовий результат до оподаткування (прибуток) становив 17631 тис.грн. (додаток Е).

У рядку 2300 «Витрати (дохід) з податку на прибуток» відображається сума витрат (доходу) з податку на прибуток, визначена згідно з П(С)БО 17 «Податок на прибуток». За даними Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» за 2018 рік податок на прибуток становив 4648 тис.грн. (додаток Е).

У рядку 2350 (2355) «Чистий фінансовий результат» чистий прибуток (збиток) розраховується як алгебраїчна сума прибутку (збитку) до оподаткування, податку на прибуток та прибутку (збитку) від припиненої діяльності після оподаткування.

$$p.2350 (2355) = p.2290 (p.2295) \pm p.2300 \pm p.2305.$$

За даними Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» за 2018 рік прибуток від звичайної діяльності становив 12983 тис.грн. (додаток Е).

У розділі II Сукупний дохід наводиться інформація про інший сукупний дохід та розраховується сукупний дохід підприємства, отриманий у звітному періоді.

У рядку 2400 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів» наводиться сума

дооцінки об'єктів основних засобів та нематеріальних активів, зменшена на суму уцінки таких об'єктів протягом звітного періоду в межах сум раніше проведених дооцінок.

У рядку 2410 «Накопичені курсові різниці» наводиться сума курсових різниць, які відповідно до П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», відображаються у складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході. Цей рядок заповнюється на підставі даних за оборотами по рах. 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», 35 «Поточні фінансові інвестиції» в кореспонденції з субрахунком 423 «Накопичені курсові різниці».

У рядку 2415 «Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств» наводиться частка іншого сукупного доходу асоційованих, дочірніх або спільних підприємств, облік фінансових інвестицій в які ведеться за методом участі в капіталі. Цей рядок заповнюється на підставі даних за оборотами по рах. 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», 35 «Поточні фінансові інвестиції» в кореспонденції з субрахунком 425 "Інший додатковий капітал".

У рядку 2445 «Інший сукупний дохід» наводиться сума іншого сукупного доходу, для відображення якого за ознаками суттєвості неможна було виділити окрему статтю, або який не може бути включений до інших статей, наведених у цьому розділі. Цей рядок заповнюється на підставі даних за дебетом рах. 97 «Інші витрати».

У рядку 2450 «Інший сукупний дохід до оподаткування» відображається алгебраїчна сума дооцінки (уцінки) необоротних активів, дооцінки (уцінки) фінансових інструментів, накопичених курсових різниць, частки іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств та іншого сукупного доходу.

$$p. 2450 = p. 2400 + p. 2405 + p. 2410 + p. 2415 + p. 2445$$

У рядку 2455 «Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом» наводиться сума податку на прибуток, що пов'язаний з іншим сукупним доходом. Цей рядок заповнюється на підставі даних вибірки за

кредитом рах. 54 «Відстрочені податкові зобов'язання».

У рядку 2460 «Інший сукупний дохід після оподаткування» наводиться сума іншого сукупного доходу після вирахування податку на прибуток.

$$p. 2460 = p. 2450 - p. 2455$$

У рядку 2465 «Сукупний дохід» відображається алгебраїчна сума чистого фінансового результату за звітний період та іншого сукупного доходу після оподаткування.

$$p. 2465 = p. 2350 (2355) + p. 2460$$

За даними Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» за 2018 рік сукупний дохід становив 12983 тис.грн. (додаток Е).

Сума чистого прибутку, яка визначена у Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) необхідна для визначення суми нерозподіленого прибутку на кінець звітного періоду, який відображається у балансі.

Нерозподілений прибуток на кінець звітного періоду = Нерозподілений прибуток на початок звітного періоду + Чистий прибуток – Використання прибутку на створення резервного капіталу, Виплату дивідендів тощо.

Загальна схема розрахунку чистого прибутку (збитку) за даними звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) наведена на рис. 2.4 [8, с. 172].

Таким чином, заповнення I розділу Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) можна розподілити на чотири послідовних кроків, а саме:

1-й крок - визначення валового прибутку (збитку), p.2090 або 2095;

2-й крок – визначення фінансового результату від операційної діяльності (прибутку або збитку), p.2190 або p.2195;

3-й крок – визначення результату до оподаткування (прибутку або збитку), p.2290 або p.2295;

4-й крок – визначення чистого прибутку або збитку, p.2350. або p.2355.

вирахуванням тих витрат, які становлять собівартість продукції (робіт, послуг), що вироблена і спожита самим підприємством. Собівартість реалізованих товарів, запасів у цьому розділі не наводиться.

В даному розділі розшифровуються витрати підприємства, які відображені в першому розділі цього звіту.

Заповнення розділу III “Елементи операційних витрат” (р.2500 – р.2550) звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) здійснюється за рахунками 8 класу “Витрати за елементами” .

Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про витрати підприємства протягом звітного періоду.

Основні вимоги до визнання, складу та оцінки витрат викладені в П(С)БО 16 “Витрати” (п. 21-26).

На рахунках цього класу, крім рахунку 85 “Інші витрати”, ведеться облік витрат операційної діяльності за такими елементами витрат: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати. Рахунок 85 застосовується для узагальнення інформації про витрати, пов’язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю, а також про витрати, пов’язані із запобіганням надзвичайним подіям та ліквідацією їх наслідків.

Інші підприємства рахунки цього класу можуть використовувати для узагальнення інформації про витрати за елементами з щомісячним списанням сальдо рахунків у кореспонденції з рахунком 23 “Виробництво” і рахунками класу 9 “Витрати діяльності”.

Рахунок 85 ведеться тільки тими підприємствами й організаціями, які не застосовують рахунки класу 9 “Витрати діяльності”, сальдо на ньому закривається в кінці року або щомісячно в кореспонденції з дебетом рахунку 79 “Фінансові результати”.

Якщо підприємство не використовує 8 клас рахунків то для заповнення цього розділу необхідно накопичувати інформацію в нагромаджувальних відомостях, використовуючи первинні та зведені документи, в яких зафіксовані

відповідні витрати операційної діяльності.

У рядку 2500 “Матеріальні затрати” відображається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва).

Вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, не включається до елементу операційних витрат за статтею „Матеріальні затрати”.

Цей рядок заповнюється за сумами, відображеними за дебетом рахунку 80 “Матеріальні витрати”, або кредитом рах. 20 (без 206), рах. 22,25, 28 (товари, в частині витрат, здійснених на виробництво). За даними Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» за 2018 рік матеріальні затрати становили 16808 тис.грн. (додаток Е).

В рядку 2505 “Витрати на оплату праці” відображаються витрати на оплату праці. Цей рядок заповнюється за сумами, відображеними за дебетом рахунку 81 “Витрати на оплату праці” або за кредитом рахунку 661 “Розрахунки за заробітною платою” та рахунку 47 “Забезпечення наступних витрат і платежів” в частині сум, що відносяться до операційних витрат. За даними Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» за 2018 рік витрати на оплату праці становили 19572 тис.грн. (додаток Е).

В рядку 2510 “Відрахування на соціальні заходи” відображаються:

- відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
- відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства;
- відрахування на інші соціальні заходи.

Цей рядок заповнюється за даними сумами, відображеними за дебету рахунку 82 “Відрахування на соціальні потреби” або за кредитом рахунку 65 “Розрахунки зі страхуванням” та рахунку 47 “Забезпечення наступних витрат та платежів” в частині сум, що відносяться до операційних витрат. За даними Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» за 2018 рік відрахування на соціальні заходи становили 6896 тис.грн. (додаток Е).

В рядку 2515 “Амортизація” відображається сума нарахованої амортизації: основних засобів; інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат.

Цей рядок заповнюється за дебетом рах. 83 „Амортизація” або за кредитом рах 13 “Знос необоротних активів”. За даними Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» за 2018 рік витрати на амортизацію становили 1510 тис.грн. (додаток Е).

Рядок 2520 “Інші операційні витрати” заповнюється за дебетом рахунку 84 “Інші операційні витрати” або кредитом рах. 94 “Інші витрати операційної діяльності”. За даними Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» за 2018 рік інші операційні витрати становили 783 тис.грн. (додаток Е).

Сума витрат за економічними елементами визначається за вирахуванням тих витрат, які є собівартістю продукції (робіт, послуг) допоміжних та обслуговуючих виробництв (господарств) підприємства. Тобто, наприклад, витрати на оплату праці з використання матеріалів, основних засобів, на поточний ремонт основних фондів мають бути одноразово включені до відповідних елементів витрат (матеріальні, оплата праці, амортизація), а собівартість поточного ремонту, яка буде відображена на рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”, а потім і у витратах основного виробництва, вже ще раз, як внутрішній оборот, не включається до елементу витрат.

Сума всіх витрат операційної діяльності у розділі I може не збігатися з сумою за елементами операційних витрат (розділ III ф. № 2), зокрема, на суму зміни залишків напівфабрикатів власного виробництва, незавершеного виробництва, готової продукції, а також у зв’язку з різницею щодо включення собівартості товарів, що вибули. Собівартість реалізованих товарів не включають до елементів витрат розділу III, в той час як їх відображають у

розділі I. При цьому транспортно-заготівельні витрати, що приєднані до первісної вартості (собівартості) товарів і запасів, мають бути включені до відповідних елементів витрат операційної діяльності (матеріальні, оплата праці, амортизація тощо). До розділу III не включають собівартість (еквівалент за курсом НБУ) реалізованої іноземної валюти й собівартість (балансова вартість) реалізованих матеріальних цінностей.

Крім того, при взаємоузгодженості показників Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) можливі різні варіанти: сума за рядком 2550 може бути меншою або більшою за суму відображену в рядках 2050, 2130, 2150, 2180 першого розділу або дорівнювати їй.

Тобто, в III розділі “Елементи операційних витрат” розшифровуються витрати підприємства, які відображені в I розділі Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) по рядках 2130, 2150, 2180, але загальна сума їх може не збігатись.

Розділ IV “Розрахунок показників прибутковості акцій” звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) заповнюють акціонерні товариства, прості акції або потенційні прості акції яких відкрито продаються та купуються на фондових біржах, включаючи товариства, які перебувають в процесі випуску таких акцій. Зміст і методика заповнення IV розділу форми № 2 регламентується П(С)БО 24 “Прибуток на акцію”.

Порядок заповнення Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» відповідно до Методичних рекомендацій № 433 представлено у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Стаття	Код рядка	За звітний період	За попередній період	Джерела інформації: за даними бухгалтерського обліку (рахунки, субрахунки, наведені відповідно до Інструкції № 291)
I . Фінансові результати				
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	76934	60546	Обороти за кредитом рах. 70 за мінусом непрямих податків і зборів (ПДВ, акцизного збору)

Продовж. табл. 2.1

Стаття	Код рядка	За звітний період	За попередній період	Джерела інформації: за даними бухгалтерського обліку (рахунки, субрахунки, наведені відповідно до Інструкції № 291)
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	58248	41691	Обороти за кредитом рах. 90
Валовий: прибуток	2090	18686	18881	Додатний результат різниці даних рядка 2000 та даних рядка 2050
Збиток	2095			Від'ємний результат різниці даних рядка 2000 та даних рядка 2050
Інші операційні доходи	2120	18243	6873	Обороти за кредитом рах. 71 за вирахуванням ПДВ
Адміністративні витрати	2130	3494	2643	Обороти за рах. 92
Витрати на збут	2150	717	(381)	Обороти за рах. 93
Інші операційні витрати	2180	19416	7524	Обороти за рах. 94
Фінансовий результат від операційної діяльності:				
Прибуток	2190	13302	15206	Додатний результат різниці даних рядків 2090, 2120 та даних рядків 2130, 2150, 2180
Збиток	2195			Від'ємний результат різниці даних рядків 2090 (або рядка 2095), 2120 та даних рядків 2130, 2150, 2180
Дохід від участі в капіталі	2200			Оборот за кредитом рах. 72
Інші фінансові доходи	2220	4849	5013	Оборот за кредитом рах. 73
Інші доходи	2240	4986	3537	Оборот за кредитом рах. 74 за вирахуванням ПДВ
Фінансові витрати	2250			Оборот за рах. 95
Втрати від участі в капіталі	2255			Оборот за рах. 96
Інші витрати	2270	5506	3017	Оборот за рах. 97
Фінансовий результат до оподаткування:				
Прибуток	2290	17631	20739	Додатне значення різниці між рядками 2190, 2200, 2220, 2240 і рядками 2250, 2255, 2270
Збиток	2295			Від'ємне значення різниці між рядками 2190 (або рядка 2195), 2200, 2220, 2240 і рядками 2250, 2255, 2270
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	4648	5183	Оборот за рах. 98
Прибуток (збиток) від припинення діяльності після оподаткування	2305			Аналітичні дані за рахунками доходів і витрат стосовно припиненої діяльності

Продовж. табл. 2.1

Стаття	Код рядка	За звітний період	За попередній період	Джерела інформації: за даними бухгалтерського обліку (рахунки, субрахунки, наведені відповідно до Інструкції № 291)
Чистий фінансовий результат:				
прибуток	2350	12983	15556	Додатний результат суми значень рядків 2290 і 2305 за вирахуванням величини рядка 2300
збиток	2355			Від'ємний результат між значеннями рядків 2290 (або рядка 2295), 2305 і рядка 2300
II. Сукупний дохід				
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400			Аналітичні дані до рах. 41
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405			Аналітичні дані до рах. 41
Накопичені курсові різниці	2410			Оборот за кредитом субрах. 42.3
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415			Оборот за кредитом рах. 72
Інший сукупний дохід	2445			
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450			Сума рядків 2440-2445
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455			Аналітичні дані до рах. 98
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460			Різниця між рядками 2450 і 2455
Сукупний дохід	2465	12983	15556	Сума рядків 2350, 2355, 2460
III. Елементи операційних витрат				
Матеріальні затрати	2500	25833	16808	Оборот за кредитом рах. 80 *
Витрати на оплату праці	2505	26013	19572	Оборот за кредитом рах. 81 *
Відрахування на соціальні заходи	2510	9233	6896	Оборот за кредитом рах. 82 *
Амортизація	2515	1225	1510	Оборот за кредитом рах. 83 *
Інші операційні витрати	2520	1413	783	Оборот за кредитом рах. 84 *
Разом	2550	63717	45569	Сума значень рядків 2500–2520
IV. Розрахунок показників прибутковості акцій				
Середньорічна кількість простих акцій	2600	11883	11883	
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	11883	11883	
Чистий прибуток (збиток), що припадає на одну просту акцію	2610	1,09257	1,3091	

Продовж. табл. 2.1

Стаття	Код рядка	За звітний період	За попередній період	Джерела інформації: за даними бухгалтерського обліку (рахунки, субрахунки, наведені відповідно до Інструкції № 291)
Скоригований чистий прибуток (збиток), що припадає на одну просту акцію	2615			
Дивіденди на одну просту акцію	2650			

Отже, Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» надає інформацію про склад доходів та витрат підприємства за звітний період і є джерелом для здійснення аналізу фінансових результатів підприємства.

2.3. Особливості складання Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) за міжнародними та національними стандартами

Дослідження динаміки зміни вимог до вітчизняних форм фінансової звітності впродовж останніх років демонструє тенденцію адаптації їх до регламентацій МСФЗ. Тому, характеризуючи регламентації щодо складання форми «Звіт про фінансові результати», слід проаналізувати їх на відповідність вимогам МСФЗ.

У міжнародній практиці Звіт про фінансові результати відомий під кількома назвами. У багатьох країнах його називають Звітом про прибутки та збитки (Profit & Loss Statement (P&L), що співзвучно з МСФЗ, або Звітом про прибуток (Income Statement, Statement of earnings, or Statement of operations – назви, що використовують переважно американські компанії). Суттєва відмінність між американським та МСФЗ підходами полягає у використанні терміну «прибуток». Річ у тім, що в англійській мові значно більше, ніж в

українській, «слів, що означають різні види доходів, прибутку і витрат» [93, с. 135]. Так, у перекладі з англійської мови на українську слова *income*, *profit* і *earnings* означають одне й те саме – дохід, прибуток, заробіток, проте кожне з них має своє економічне значення.

У міжнародних стандартах вимоги до форм фінансової звітності викладені в МСБО (IAS) 1 «Подання фінансової звітності». Довгий час Звіт про прибутки і збитки ґрунтувався на підході «доходи – витрати», в основу якого покладена модель В. Леонтьєва «витрати–випуск»: суб'єкт господарювання повинен визнавати всі статті доходу та витрат за період у прибутку або збитку, окрім випадків, коли МСФЗ вимагає або дозволяє інше (МСБО 1, §88) [50].

Сучасний Звіт про прибутки чи збитки та інший сукупний дохід (Statement of profit or loss and other comprehensive income for the period) побудований на основі концепції бухгалтерського прибутку, за якою під бухгалтерським прибутком слід розуміти «фактичний приріст власного капіталу протягом звітного періоду» [43, с. 162].

Відповідно до §7 МСБО 1 під загальним сукупним доходом розуміють зміну у власному капіталі протягом періоду внаслідок операцій та інших подій, крім тих змін, що виникли внаслідок операцій з власниками, які діють згідно із своїми повноваженнями [50]. Загальний сукупний дохід включає всі компоненти «прибутків і збитків» та іншого сукупного доходу. Інший сукупний дохід містить статті доходів і витрат (включаючи коригування перекласифікації), які не підлягають визнанню у прибутках чи збитках, як це вимагають або допускають інші МСФЗ.

Конкретизуючи склад іншого сукупного доходу, в МСБО 1 зазначено, що його компонентами є:

- 1) зміни перевищення від переоцінки, що визнаються згідно з МСБО 16 «Основні засоби» та МСБО 38 «Нематеріальні активи»;
- 2) актуарні прибутки та збитки за програмами з визначеними виплатами, визнаними відповідно до параграфу 93А МСБО 19 «Виплати працівникам»;
- 3) прибутки та збитки, що виникають внаслідок перерахунку фінансової

звітності закордонної діяльності (МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»);

4) прибутки та збитки від інвестицій в інструменти власного капіталу, оцінені за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки в іншому сукупному прибутку відповідно до § 5.7.5 МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»;

5) ефективна частка прибутків та збитків за інструментами хеджування при хеджуванні грошових потоків (МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»);

6) для окремих зобов'язань, призначених як такі, що оцінюються за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку, величина зміни справедливої вартості, що відноситься до змін кредитного ризику зобов'язання.

Аналізуючи представлені в МСФЗ (IAS) 1 визначення, слід відмітити їх суперечливість і деяку непослідовність. Так, у розділі «Основоположні припущення» Концептуальної основи МСФЗ поняття «дохід» визначається як приріст економічних вигід протягом звітного періоду у вигляді збільшення корисності активів або зменшення зобов'язань, результатом чого є збільшення капіталу, за винятком збільшення, пов'язаного з внесками учасників [32, §4.25a]. Поняття «витрати» трактується як зменшення економічних вигід протягом звітного періоду у вигляді відтоку чи виснаження активів або виникнення зобов'язань, що спричиняють зменшення капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам [32, §4.25b]. Отже, під доходом у главі «Основоположні припущення» розуміють позитивне прирощення капіталу. Разом з тим, відповідно до §7 МСФЗ (IAS) 1 під загальним сукупним доходом розуміють будь-яку, а не тільки позитивну зміну власного капіталу, а під іншим сукупним доходом – статті не тільки доходів, а й витрат, що не підлягають визнанню в прибутку чи збитку. Дійсно, за звітний період може бути відображено зменшення капіталу (наприклад, за рахунок переоцінки необоротних активів у меншу сторону, що компенсується попередньою дооцінкою), а також збиток за рахунок господарських операцій від операційної

та іншої видів діяльності підприємства. Навряд таке підсумкове зменшення капіталу можна назвати загальним сукупним доходом, а зменшення капіталу за рахунок уцінки необоротних активів – іншим сукупним доходом. Проте термінологія, яку застосовано в МСБО 1, вимагає саме такої кваліфікації вказаної зміни у капіталі.

Неврегульованим у системі міжнародних стандартів є визначення поняття «прибуток чи збиток» (profit or loss). Це поняття розкрито в МСБО 1 через поняття іншого сукупного доходу: прибуток чи збиток (або чистий прибуток – net income¹) являє собою загальний дохід за вирахуванням витрат за винятком компонентів іншого сукупного доходу [50, §7].

Проте із визначення іншого сукупного доходу, що було вже наведено, видно, що він пояснюється через поняття прибутку і збитку. Отже, під прибутком чи збитком розуміють те, що не включають в інший сукупний дохід, а під іншим сукупним доходом – те, що не включають у прибуток і збиток. Навряд такі визначення можна назвати вичерпними.

Щодо використання аналогічної термінології в Україні, зазначимо таке:

1. НП(С)БО 1 не дає визначення поняття «фінансові результати», хоча воно міститься у назві форми однойменної звітності. Припускається, що фінансовий результат як усталений вираз означає кінцевий результат діяльності підприємства, який може бути або позитивною (прибуток), або негативною (збиток) величиною. Така нормативна неврегульованість дає можливість окремим авторам дійти абсолютно абсурдного висновку про те, що «фінансовий результат – це тільки результат від фінансової діяльності» [54, с. 62].

2. Визначення прибутку/збитку у НП(С)БО 1 ґрунтується на понятті доходів і витрат. Прибуток – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати; збиток, відповідно, – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати [55].

3. Інший сукупний дохід тлумачиться у НП(С)БО 1 через неврегульований показник фінансових результатів: інший сукупний дохід – це

«доходи і витрати, які не включені до фінансових результатів підприємства» [55], хоча за змістом його визначення відповідає визначенню, наведеному МСФЗ.

Не зважаючи на вказану суперечливість понять, що застосовують МСФЗ, підприємства зобов'язані розкривати у фінансовій звітності не тільки доходи і витрати, отримані від операційної та інших видів діяльності, а й зміни, що не пов'язані з операціями із власниками, а враховані безпосередньо у власному капіталі.

Слід зазначити, що в бухгалтерську практику США звітування про сукупний дохід було введено ще у 1997 р. Положенням про стандарти бухгалтерського обліку № 130 (SFAC 130) [105], яке давало змогу представляти сукупний дохід через звіт про зміни у власному капіталі. Проте існували думки, що у такому вигляді сукупний дохід не може використовуватися для суджень про ефективність.

З метою вдосконалення наведення інформації у звіті та сприяння зближення загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (US GAAP) та МСФЗ Рада зі стандартів бухгалтерського обліку США (FASB) і Рада з МСФЗ (IASB) внесли поправки у SFAC 130 та МСБО 1. Відповідно до них FASB скасувала можливість (а Рада з МСФЗ заборонила) наводити компоненти іншого сукупного доходу в складі звіту про зміни в капіталі [102]. Водночас, Рада з МСФЗ запропонувала розширений перелік показників, що включаються до іншого сукупного доходу, з тим, щоб допомогти користувачам оцінити значущість окремих статей доходів і витрат у складі іншого сукупного доходу, а також оцінити їх наслідки на загальний прибуток чи збиток компанії.

У результаті співпраці Ради домовились про два допустимі способи відображення таких доходів і витрат:

- 1) в одному суцільному звіті (звіті про сукупний дохід), як пропонували Ради з метою збільшення значення сукупного доходу;
- 2) або у удвох послідовних звітах: в окремому звіті, що відображує компоненти прибутку чи збитку, та другому звіті (звіті про інший сукупний

дохід). У разі представлення двох звітів, перший повинен містити інформацію про чистий прибуток та його компоненти, а другий – загальну суму іншого сукупного доходу, компоненти іншого сукупного доходу та загальний сукупний дохід.

Альтернативний спосіб представлення сукупного доходу був залишений після обговорення поправок і змін, що пропонувалися. Деякі респонденти вважали, що відображення чистого доходу як проміжного результату у звіті буде недоречно зменшувати його роль та призведе до плутанини на ринку капіталу. Інші респонденти вказували на те, що елементи, які мають бути наведені у складі іншого сукупного доходу, по суті не належать до основної діяльності підприємства, є довгостроковими за природою, і зазвичай, знаходяться поза контролем управління. Вони стверджували, що відображуючи сукупний дохід у безпосередній близькості до чистого прибутку та показника прибутку на акцію, користувачам може бути не зрозуміло, на основі якого показника розраховувати прибуток на акцію – чистого прибутку чи сукупного доходу. Втім, більшість респондентів погоджувалися з пропозицією Рад про подання єдиного звіту про сукупний дохід, відзначаючи важливість іншого сукупного доходу для аналізу діяльності суб'єкта господарювання.

Однією з цілей звіту про загальний сукупний дохід є намагання розподілити та окремо представити всі компоненти прибутку, оскільки сума прибутку чи збитку за період розраховується на основі методу нарахування із застосуванням оцінки за історичною собівартістю, тоді як загальний сукупний дохід включає переоцінку активів за справедливою вартістю. Отже, класифікація Ради з МСФЗ ґрунтується на розмежуванні прибутку на основі історичної вартості та прибутку на основі справедливої вартості.

Для аналізу ступеня зближення вимог НП(С)БО 1 щодо формування Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) з регламентаціями МСБО 1 щодо Звіту про прибуток чи збитки та інший сукупний дохід у табл. 2.2. наведемо порівняння перерахованих вище вимог МСБО 1 та НП(С)БО 1 до формування звіту про фінансові результати. Також в табл. 2.2 подано вимоги

US GAAP, Мінфіну РФ та GAAP Естонії до формуванні цього звіту.

Таблиця 2.2

Співвідношення вимог статей Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) та Звіту про прибуток чи збиток та інший сукупний дохід згідно з НП(С)БО 1, МСБО 1, стандартами США та Естонії

НП(С)БО 1 [55]	МСБО 1 [50]	SFAC 220 [102]	EGAAP [101]
Частина I. Звіт про фінансові результати (Звіт про прибуток чи збиток)			
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Дохід (виручка) від продажу	Доходи (виручка)	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	Собівартість продажу	Витрати – з них: Амортизація вартості попередніх послуг, перекласифікована з іншого сукупного доходу	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)
Валовий прибуток (збиток)	Валовий прибуток		Валовий прибуток (збиток)
	Інвестиційний дохід		
Інші операційні доходи	Інші прибутки і збитки	Інші вигоди та збитки	Інший операційний дохід (витрати)
		Прибуток від продажу цінних паперів	
		Вигоди, перенесені з іншого сукупного доходу	
Адміністративні витрати	Адміністративні витрати		Адміністративні витрати
Інші операційні витрати	Інші витрати		Інші витрати
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток (збиток)			Операційний прибуток
Дохід від участі в капіталі	Частка в прибутку залежних підприємств		Фінансові доходи і витрати від дочірніх компаній
	Прибуток від продажу частки в асоційовані компанії, що вибули		

Продовж. табл. 2.2

НП(С)БО 1 [55]	МСБО 1 [50]	SFAC 220 [102]	EGAAP [101]
			Фінансові доходи і витрати від асоційованих компаній
Інші фінансові доходи			Фінансові доходи і витрати від інших довгострокових фінансових вкладень
Інші доходи			
Фінансові витрати	Фінансові витрати		Витрати на відсотки
Втрати від участі в капіталі			
			Прибутки (збитки) від курсових різниць
Інші витрати	Інше (описати)		Інші фінансові доходи і витрати
			Разом фінансових доходів і витрат
Прибуток (збиток) до оподаткування	Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування	Прибуток (збиток) до оподаткування	Фінансовий результат до оподаткування: прибуток (збиток)
Витрати (дохід) з податку на прибуток	Витрати з податку на прибуток	Витрати з податку на прибуток	Податок на прибуток підприємства
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	Одна сума, що включає прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування		
		Прибуток до незвичайних статей	
		Незвичайні статті за вирахуванням податку на прибуток	
Чистий фінансовий результат: прибуток (збиток)		Чистий прибуток	Чистий прибуток (збиток) звітного року
		Мінус: чистий прибуток, що належить неконтрольованій частці	У тому числі частка чистого прибутку, що належить власникам материнської компанії
		Чистий прибуток, що належить суб'єкту, що звітує	Частка чистого прибутку, що належить міноритарним учасникам
		Прибуток на акцію: базисний і розбавлений	

Продовж. табл. 2.2

НП(С)БО 1 [55]	МСБО 1 [50]	SFAC 220 [102]	EGAAP [101]
Частина II. Звіт про інший сукупний дохід			
	Прибуток (збиток) звітного періоду	Чистий прибуток	Прибуток (збиток) звітного періоду
	Інший сукупний дохід	Інший сукупний прибуток за мінусом податку на прибуток	Інший сукупний прибуток
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	Прибуток від дооцінки необоротних активів		
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	Чистий прибуток від фінансових активів, призначених для перепродажу	Нереалізовані прибутки за цінними паперами	Переоцінка фінансових активів
	Чистий прибуток за інструментами хеджування при хеджуванні грошових потоків	Мінус: коригування з перекласифікації прибутків, що включені до чистого прибутку	
Накопичені курсові різниці	Курсові різниці, що виникають внаслідок перерахунку фінансової звітності закордонної діяльності	Коригування, пов'язані з перерахунком курсових різниць	Курсові різниці, що виникають при перерахунку у валюту звітності
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств		
Інший сукупний дохід	Інші сукупні прибутки (збиток) звітного періоду після оподаткування		Інші сукупні прибутки або збитки
	Актварні прибутки та збитки за програмами з визначеними виплатами	Пенсійні програми з визначеною оплатою: - вартість попередніх послуг, що виникає протягом періоду; - чисті збитки, що виникають протягом періоду; - мінус: амортизація вартості минулих послуг, що включено до чистих витрат за пенсійними програмами	
Інший сукупний дохід до оподаткування			

Продовж. табл. 2.2

НП(С)БО 1 [55]	МСБО 1 [50]	SFAC 220 [102]	EGAAP [101]
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом			
Інший сукупний дохід після оподаткування	Інший сукупний прибуток (збиток) звітного періоду	Інший сукупний прибуток	Інший сукупний прибуток (збиток) звітного періоду
Сукупний дохід звітного періоду	Сукупний прибуток	Сукупний прибуток (збиток) звітного періоду	Сукупний дохід
Чистий прибуток (збиток), що належить: -власникам материнської компанії; -неконтрольованій частці	Чистий прибуток (збиток), що належить: -власникам материнської компанії; -власникам неконтрольованої частки		
Сукупний дохід, що належить: -власникам материнської компанії; -власникам неконтрольованої частки	Сукупний дохід, що належить: -власникам материнської компанії; -власникам неконтрольованої частки	Мінус: сукупний прибуток, що належить неконтрольованій частці	Частка власників материнської компанії у сукупному прибутку (збитку)
		Сукупний прибуток, що належить суб'єкту, який звітує	Частка міноритарних власників у сукупному прибутку (збитку)

Як видно з табл. 2.2, нові вимоги до складання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) відповідно до НП(С)БО 1 забезпечили наближення складу цього звіту до складу Звіту про прибуток чи збиток та інший сукупний дохід, що регламентований МСБО 1. Насамперед це стосується вимоги наведення інформації про інший сукупний дохід. Разом з тим, не дивлячись на те, що МСБО 1 допускає альтернативи в поданні інформації про інший сукупний дохід, розробники вітчизняної МСФЗ-звітності запропонували «безальтернативний гібрид подання фінансових результатів – єдиний звіт із двох окремих розділів» [89, с. 46]. Проте жорстку регламентацію представлення інформації таким чином ми не вважаємо суттєвим відхиленням.

МСБО 1 не ставить жодних твердих вимог до форми Звіту про прибуток чи збиток та сукупний дохід: конкретну форму підприємство розробляє

самостійно. Не регламентовані назви статей звіту та їх розташування. Разом з тим, у § 82 МСБО 1 визначено перелік статей, які мають бути наведені в розділі «Звіт про прибутки чи збитки». Не суперечить МСБО 1 й великий ступінь деталізації статей Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід). Водночас, НП(С)БО 1 містить низку таких регламентацій щодо складання форми № 2, які не можна назвати такими, що відповідають МСФЗ, зокрема МСБО 1 та Концептуальній основі МСФЗ.

Підхід до подання іншого сукупного доходу згідно з НП(С)БО 1 не дає змоги виконати вимогу МСБО 1 щодо окремого подання статей іншого сукупного доходу, які в подальшому будуть рекласифіковані в прибуток або збиток за умови виконання певних умов, та статей, які не підлягатимуть такій перекласифікації. Аналогічна невідповідність стосується й відображення податку на прибуток з іншого сукупного доходу, який також підлягає окремому наведенню за тією самою ознакою.

Порівнюючи регламентації МСБО 1 відносно методу розкриття витрат з вимогами НП(С)БО 1, слід підкреслити, що МСБО 1 надають можливість вибору між двома методами: за характером витрат або функціонального призначення. При застосуванні методу за характером витрат у Звіті про прибуток чи збиток витрати об'єднують відповідно до їх економічної сутті, наприклад, амортизація, закупівля матеріалів, транспортні витрати, витрати на оплату праці тощо.

За методом функціонального призначення витрат або «собівартості продаж» витрати класифікують у відповідності до їх функції.

Групування витрат за підкласами згідно з МСФЗ визначає форму Звіту про прибуток або збиток. Відмітимо, що МСБО 1 вимагає обирати такий метод класифікації витрат, який найточніше відображує складові фінансових результатів підприємства.

Отже, підприємства мають право обирати один з двох методів класифікації на свій розсуд. Вибір методу класифікації статей витрат залежить від традицій, галузевих чинників та характеру підприємства. При цьому

інформацію, що розкривається при використанні характеру витрат, МСБО 1 вважає суттєвою для користувачів та рекомендує її як додаткову з обов'язковим наведенням витрат на амортизацію та оплату праці за умов використання методу призначення витрат.

Натомість вітчизняною формою Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) для визначення прибутку (збитку) звітного періоду передбачено відображення витрат від операційної діяльності, якщо слідувати термінології МСФЗ, за методом призначення витрат. Відображення витрат за їх економічною суттю (характером) так само є обов'язковим згідно з НП(С)БО 1 у розд. III Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), однак перелік економічних елементів є жорстко регламентованим і не дає можливості висвітлити галузеві особливості підприємства.

Не відповідають Концептуальній основі МСФЗ та МСБО 1 й вимоги щодо розкриття інформації про інші операційні та інші доходи і витрати.

По-перше, з точки зору МСФЗ доходи і витрати можуть виникати в результаті звичайної діяльності та інших подій суб'єкта господарювання. Хоча МСФЗ не дають визначення видів діяльності, з тексту Концептуальної основи можна зрозуміти, що звичайна (*ordinary activities*) – це діяльність, що відбувається на постійній, систематичній, передбачуваній основі. Такі операції як, наприклад продаж основних засобів чи довгострокових фінансових інвестицій, не здійснюються підприємствами регулярно і тому відносяться до незвичайної (*unusual*) діяльності підприємства. Статі розмежовуються за таким принципом «на тій основі, що джерело статті є суттєвим для оцінки здатності суб'єкта господарювання генерувати грошові кошти та їх еквіваленти в майбутньому» [32].

НП(С)БО 1 розрізняє звичайну, операційну та основну діяльність. При цьому за визначеннями НП(С)БО 1 звичайна – це основна діяльність, що включає операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), які є основною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу. Операційна – це також основна діяльність

підприємства. Тоді виникає логічне запитання, як розглядати фінансову та інвестиційну діяльність для цілей складання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).

Крім того, ні НП(С)БО 1 [55], ні Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності [47] не вказують, яким чином слід класифікувати і відображати в даному Звіті збитки від надзвичайних подій, таких як стихійні лиха, які можуть мати місце в реальному житті.

По-друге, згідно із Концептуальної основи МСФЗ доходи (income) поділяють на власне доходи, які виникають під час звичайної діяльності суб'єкта господарювання (revenue), та дохід (вигода, заробіток, приріст, прибуток) від інших операцій (gain). Останній може виникати або не виникати під час звичайної діяльності суб'єкта господарювання. Дохід від інших операцій включає, наприклад, вигоду, отриману в результаті вибуття необоротних активів, нереалізований прибуток, що виникає в результаті переоцінки ринкових цінних паперів, тощо.

Аналогічно витрати відповідно до Концептуальної основи МСФЗ включають ті витрати, що виникають під час звичайної діяльності суб'єкта господарювання (expenses), і збитки (втрати) від інших операцій (losses). Збитки виникають, наприклад, після вибуття необоротних активів, у результаті зростання обмінного курсу іноземної валюти щодо заборгованості суб'єкта господарювання в цій валюті, а також в результаті стихійних лих, таких як пожежа чи повінь.

Особливість подання у Звіті про прибуток чи збиток доходів і збитків від інших операцій (gains і losses) полягає у тому, що вони наведені на неттооснові, якщо їх розміри є несуттєвими [49]. Так, суб'єкт господарювання відображує тільки результат від операції вибуття непоточних активів (включаючи інвестиції та операційні активи), отриманий вирахуванням балансової вартості активу та пов'язаних з ним витрат на продаж із надходжень від вибуття.

На відміну, в Україні інші операційні та інші доходи і витрати, які за своєю суттю відповідають поняттям gains і losses в МСФЗ, наводяться

окремими рядками. Однак таке відображення не є принциповою невідповідністю МСФЗ, оскільки загальне правило МСФЗ щодо відображення статей у фінансових звітах не дає змоги згортати доходи і витрати [49]. Крім того, воно не впливає на загальний результат діяльності підприємства. Разом з тим, вітчизняну методику подання інформації про інші операційні та інші доходи і витрати вважаємо некоректною і недоречною, оскільки вона здатна викривити думку користувачів при аналізі інформації, що наведена у фінансовій звітності, та при прийнятті рішень.

Висновки за розділом 2

Проаналізувавши зміст Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод», зроблено висновок, що він складається з чотирьох розділів:

Розділ I. «Фінансові результати» (рядки 2000-2355)

Розділ II. «Сукупний дохід» (рядки 2400-2465)

Розділ III. «Елементи операційних витрат» (рядки 2500-2550).

Розділ IV. «Розрахунок показників прибутковості акцій» (рядки 2600-2650).

Для правильного визначення фінансового результату діяльності ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» дотримується умов визнання доходів і витрат, які передбачені П(С)БО 15 «Дохід» та П(С)БО 16 «Витрати».

Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) надає змогу формувати судження про ефективність, з якою підприємство може використовувати додаткові ресурси. Тому перед науковцями і розробниками облікових стандартів постає завдання у створенні такої моделі звіту, яка б найкращим чином задовольняла зазначеним цілям. Важливими питаннями при

цьому є: принципи визнання компонентів прибутку, структура звіту та порядок представлення його елементів. З одного боку, звіт має бути легким для розуміння, а з іншого – результати від усіх операцій мають бути розкриті, адже він повинен забезпечити зрозумілу, доречну, достовірну та порівнянну інформацію.

Аналізуючи зміст НП(С)БО 1, додатків до нього та Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності ми дійшли висновку, що при певному зближенні регламентацій щодо складання Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) з вимогами МСФЗ він ще не повністю задовольняє їм. Зокрема, це стосується питань класифікації видів діяльності, відображення інших операційних та інших доходів і витрат, форматів представлення елементів операційних витрат, наведення компонентів іншого сукупного доходу тощо. Крім того, не зважаючи на те, що §10 МСБО 1 «Подання фінансових звітів» дає можливість суб'єкту господарювання використовувати інші назви для звітів, ніж ті, що використовуються безпосередньо у ньому, назву форми, на нашу думку, доцільно змінити, оскільки термін «фінансові результати» нормативно не врегульовано.

Адаптація звітності українських підприємств до МСФЗ дозволить уникнути необхідності у складанні податкової та спеціалізованої звітності (звітних даних), зменшити ризики для інвесторів та кредиторів, забезпечити прозорість і зрозумілість інформації, підвищити зростання довіри до показників фінансової звітності, поглибити міжнародну кооперацію в галузі бухгалтерського обліку, зменшити витрати на розроблення власних стандартів.

РОЗДІЛ 3

ВИКОРИСТАННЯ ДАНИХ ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ (ЗВІТУ ПРО СУКУПНИЙ ДОХІД) В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ

3.1. Прийняття управлінських рішень на основі даних Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід)

Процес інтегрування України у світовий економічний простір передбачає поступову зміну умов, суб'єктів та об'єктів господарювання відповідно до вимог, які диктує сучасний світовий ринок капіталів, товарів та інформації. При цьому, основою фінансово-економічного розвитку та стабільності підприємства за наявності конкуренції є збереження фінансової незалежності, яку забезпечує позитивний фінансовий результат діяльності – прибуток. У зв'язку з цим актуальним є відбір, теоретичне обґрунтування і практична реалізація концепцій, які б сприяли удосконаленню аналізу фінансових результатів діяльності підприємства.

Здійснення економічного аналізу фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання є необхідною умовою для прийняття користувачами фінансової інформації управлінських рішень, спрямованих на подальше збільшення прибутковості, виявлення та усунення можливих причин збитковості, а також забезпечення стабільного фінансового стану підприємства.

Метою аналізу фінансових результатів діяльності підприємства є пошук шляхів та кількісна оцінка резервів збільшення прибутку і підвищення рентабельності підприємства на основі ефективного управління його доходами і витратами.

Розкриваючи зазначену мету до основних завдань аналізу фінансових результатів слід віднести:

- вивчення можливостей одержання прибутку відповідно до наявного ресурсного потенціалу підприємства і кон'юнктури ринку;

- аналіз процесу формування прибутку і зміни його в динаміці;
- визначення впливу як внутрішніх, так і зовнішніх чинників на обсяг реалізації продукції та збільшення суми прибутку від інших видів діяльності;
- оцінка роботи підприємства із використання можливостей нарощування обсягів реалізації продукції, прибутку і підвищення рівня рентабельності;
- виявлення резервів збільшення суми прибутку та підвищення рівня доходності бізнесу;
- розробка заходів, спрямованих на підвищення ефективності системи управління прибутком.

Відповідно, об'єктом аналізу фінансових результатів є безпосередньо фінансовий результат діяльності підприємства, тобто прибуток або збиток, а також його складові: отримані доходи і понесені витрати в досліджуваному періоді в результаті здійснення всіх видів діяльності.

На основі визначених завдань аналізу можна побудувати загальну модель проведення аналізу фінансових результатів підприємств, що дасть комплексну оцінку його характеристик, які мають важливе значення насамперед з позиції довгострокової перспективи:

- аналіз формування фінансових результатів від різних видів діяльності, який включає аналіз обсягу, структури і динаміки фінансових результатів, а також оцінку впливу факторів на фінансові результати від різних видів діяльності;
- аналіз показників рентабельності підприємств;
- аналіз розподілу та використання прибутку підприємства;
- прогнозування фінансових результатів.

Як зазначає Є.В. Мних, аналіз фінансових результатів здійснюється у двох аспектах. У першому аспекті фінансовий результат оцінюють як ступінь досягнення кінцевої мети та визначення ефективності виробничо-фінансової діяльності. Відповідно в даному випадку пріоритетною є оцінка ступеня використання сприятливих можливостей та упущеної вигоди. Другий аспект передбачає визначення пріоритетів вкладення капіталу за видами діяльності, за

масштабами у стратегічному та тактичному вимірах, які дають максимальний приріст фінансового результату [52, с. 365].

Існують різні методичні підходи до побудови системи показників, що дають можливість досліджувати формування, динаміку та структуру фінансових результатів. Зокрема, виділяють:

- горизонтальний аналіз, який передбачає визначення абсолютного і відносного відхилення величини окремих видів фінансових результатів за звітний період, а також у динаміці за ряд періодів і дозволяє дати якісну характеристику виявленим змінам;

- вертикальний аналіз, який здійснюється шляхом вивчення структури фінансових результатів (питомої ваги окремих видів доходів і витрат в загальному підсумку або частки фінансових результатів від різних видів діяльності у чистому прибутку (збитку)), а також оцінки змін, які в ній відбуваються;

- трендовий аналіз для визначення основної тенденції у динаміці показників фінансових результатів з метою їх прогнозування;

- аналіз коефіцієнтів, який полягає у визначенні взаємозв'язків між показниками. Наприклад, розрахунок показників рентабельності для оцінки отриманого ефекту від здійснених витрат та використаних ресурсів.

Для аналізу фінансових результатів використовуються як абсолютні, так і відносні показники. Зокрема, основним абсолютним показником є розмір отриманого прибутку (понесеного збитку). При цьому, в аналізі використовуються різні показники прибутку, що оцінюються підприємством та іншими зацікавленими суб'єктами (власниками, менеджерами, кредиторами, інвесторами, державними контролюючими органами тощо), виходячи з їх інтересів.

Аналіз формування фінансових результатів у першу чергу повинен бути спрямований на виявлення можливих шляхів розширення діяльності підприємства. Оскільки ж у сучасних умовах це можливе, зважаючи на недостатність власних ресурсів, за рахунок ширшого залучення кредитів банків, то в якості одного з головних напрямів результативності економічного аналізу на торговельних підприємствах треба визнати саме об'єктивну оцінку

можливості їхнього погашення завдяки додатковому нарощуванню маси прибутку.

Аналіз фінансових результатів як технологічний процес, розподілений на окремі елементи різних рівнів складності: етапи, процедури, операції і методи.

Етапи у різних літературних джерелах різні, але найбільш оптимальним є поділ аналітичного дослідження на три основних етапи: підготовчий, основний і заключний (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Етапи проведення аналізу фінансових результатів підприємства [23, с. 140]

Основою організації аналізу фінансових результатів є його планування,

яке проводиться на підготовчому етапі. Для цього складається план аналітичної роботи та програма аналізу.

У програмі проведення аналізу з конкретної теми відображаються: мета, об'єкт, джерела інформації, терміни, ступінь деталізації та глибина вивчення окремих аспектів діяльності, виконавці та розподіл обов'язків між ними, методика аналізу, розробка макетів аналітичних таблиць, алгоритмів їх заповнення.

Розробка програми, вибір методики аналізу - важливі процедури підготовчого етапу, що значною мірою визначають обсяг та ефективність всієї аналітичної роботи.

Загальний план проведення аналітичної роботи складається на рік, півріччя або квартал.

У плані аналітичної роботи висвітлюються: тема аналізу та напрями використання його результатів; програма та календарний графік проведення, розподіл окремих ділянок роботи між виконавцями, а також строк здійснення аналізу; перелік інформаційних джерел аналізу та способи отримання інформації, якої не вистачає; розробка макетів аналітичних таблиць і вказівок щодо їх заповнення.

На аналітичному етапі для обробки та вивчення показників діяльності підприємств використовують весь арсенал методичних прийомів економічного аналізу.

На заключному етапі проводять узагальнення отриманих результатів аналітичного дослідження, доводять до відома зацікавлених осіб результати аналізу, відображені у відповідних документах. Обов'язковим елементом даного етапу є систематичний контроль за виконанням рішень, прийнятих відповідно до результатів аналізу. На підсумковому етапі слід залучати найкращих фахівців, які б кваліфіковано підсумували роботу на двох попередніх етапах [74, с. 112].

Основним джерелом інформації для аналізу фінансових результатів є Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід), а додатковим – Баланс (звіт про фінансовий стан). Крім того, здійснюючи аналіз фінансових результатів діяльності підприємства аналітики використовують насамперед облікову інформаційну базу:

- первинні документи (розрахунки та довідки бухгалтерії, накладні, рахунки, товарно-транспортні накладні, податкові накладні тощо);
- дані рахунків бухгалтерського обліку (рахунки класів 7 “Доходи і результати діяльності”, 8 “Витрати за елементами”, 9 “Витрати діяльності” та інформацію по рахунку 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”);
- облікові реєстри (Журнали 6 і 7);
- фінансова звітність (ф. № 1 “Баланс (звіт про фінансовий стан)”, ф. № 2 “Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)”, ф. № 3 “Звіт про рух грошових коштів”, ф. № 4 “Звіт про власний капітал”, ф. № 5 “Примітки до річної фінансової звітності”, ф. № 6 “Додаток до приміток до річної фінансової звітності. Інформація за сегментами”);
- податкова звітність (Податкова декларація з податку на прибуток підприємства);
- статистична звітність (ф. № 1-підприємництво “Звіт про основні показники діяльності”, ф. № 1-опт “Звіт про продаж і запаси товарів (продукції) в оптовій торгівлі”; ф. № 1-торг “Звіт про товарооборот”; ф. №3-торг “Звіт про продаж і запаси товарів у торговій мережі та мережі ресторанного господарства”);
- внутрішня звітність щодо доходів, витрат і фінансових результатів всіх напрямів діяльності підприємства;
- інші джерела (бізнес-план, фінансовий план, матеріали маркетингових досліджень, висновки ревізій або аудиторських перевірок тощо).

Аналіз фінансових результатів на підприємствах не може бути уніфікованим насамперед тому, що він не є самоціллю, а підпорядкований конкретній меті. Вона ж визначається запитам користувачів, які унеможлиблюють однаковий підхід до аналітичної інтерпретації звітності про

фінансові результати.

Приміром з позицій інвесторів (власників) підприємства формування прибутку треба аналізувати в контексті розгляду як головного джерела адекватних прогнозованих потоків грошових коштів, які можуть бути спрямовані у фонд його розвитку після погашення кредиторської заборгованості як за поточними, так і довгостроковими зобов'язаннями.

У той же час при визначенні гарантій щодо забезпечення короткострокових зобов'язань підприємства зазвичай обмежуються лише аналізом наявності й структури його активів та їхньою класифікацією за рівнем ліквідності, хоч при цьому якраз доцільним є поглиблений аналіз, який включає оцінку можливих грошових потоків не тільки в результаті безпосередньої реалізації запасів, які визначено як заставу кредитів, а також альтернативу – вичікування сприятливішої ситуації на ринку, відтак формування значно вагомішої маси прибутку, навіть якщо при цьому доведеться здійснювати пролонгацію отриманого кредиту.

3.2. Використання Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) зовнішніми користувачами для прийняття рішень

Рівень ефективності господарської діяльності будь-якого підприємства характеризують фінансові результати, отримані внаслідок цієї діяльності. Це можуть бути як прибуток, так і збитки.

З метою підвищення ефективності управління прибутковістю підприємству необхідно систематично здійснювати аналіз формування, розподілу та використання прибутку. Результати аналізу фінансових результатів мають важливе значення не тільки для підприємства, а й і для зовнішніх користувачів: фінансових органів, комерційних банків, податкових органів, акціонерів, власників, менеджерів та інших.

Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) надає інформацію для проведення аналізу доходів, витрат та фінансових результатів підприємства.

Загальний аналіз динаміки та структури фінансових результатів за декілька років дає можливість зрозуміти: тенденції розвитку підприємства (зростання, спад); загальну наявність прибутку (збитку) та внаслідок якої діяльності це сталося (операційної чи іншої).

Дослідження динаміки фінансових результатів ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» представлено у табл. 3.1.

Розрахунки свідчать, що чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (робіт, послуг) ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» за 2016-2018 роки збільшився на 23132 тис. грн, або на 43,0%, і становив 76934 тис.грн.

Обсяг виручки змінювався нестабільно: у 2017 році порівняно з 2016 мало місце його збільшення на 6744 тис.грн, а у 2018 році порівняно з 2017 - вже на 16388 тис.грн, або на 27,07%. Враховуючи, що динаміка активів за останній рік була нижчою (116,7%), їх оборотність прискорилося.

Так, в результаті перевищення темпів росту собівартості реалізованої продукції над темпами змін чистого доходу валовий прибуток скоротився на 195 тис.грн. Проте враховуючи доходи та витрати від інших видів діяльності, фінансові результати діяльності підприємства були позитивними. Таким чином, динаміка фінансових результатів та рентабельності основної та звичайної діяльності та підприємства за 2016-2018 роки була стабільною і дозволяє, на нашу думку, говорити, що товариство намагається використовувати можливості щодо скорочення рівня невиробничих витрат, аби забезпечити прибутковість основної діяльності.

Продовжуючи аналіз діяльності підприємства, слід пригадати, що вона визначається не лише динамікою активів, капіталу та економічних показників. Не менш важливу роль відіграють ліквідність, платоспроможність та інші параметри, що характеризують фінансовий стан підприємства.

Таблиця 3.1

Динаміка, склад і структура фінансових результатів ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод»

Показник	2016 рік		2017 рік		2018 рік		Зміни у сумі, (+,-) тис.грн		Зміни у структурі, (+,-) п.п.:	
	сума, тис грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис грн	питома вага, %	2017р. від 2016р.	2018р. від 2017р.	2017р. від 2016р.	2018р. від 2017р.
1 Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	53802	100,00	60546	100,00	76934	100,00	6744	16388	-	-
2.Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	41691	77,49	41665	68,82	58248	75,71	-26	16583	-8,67	6,90
3.Валовий прибуток (+), збиток (-)	12111	22,51	18881	31,18	18686	24,29	6770	-195	8,67	-6,90
4.Інші операційні доходи	7171	13,33	6873	11,35	18243	23,71	-298	11370	-1,98	12,36
5.Адміністративні витрати	2366	4,40	2643	4,37	3494	4,54	277	851	-0,03	0,18
6.Витрати на збут	41	0,77	381	0,63	717	0,93	-31	336	-0,14	0,30
7.Інші операційні витрати	8441	15,69	7524	12,43	19416	25,24	-917	11892	-3,26	12,81
8.Фінансові результати від операційної діяльності:	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
прибуток (+), збиток (-)	8063	14,99	15206	25,11	13302	17,29	7143	-1904	10,13	-7,82
9.Інші фінансові доходи	2951	5,48	5013	8,28	4849	6,30	2062	-164	2,79	-1,98
10.Інші доходи	4925	9,15	3537	5,84	4986	6,48	-1388	1449	-3,31	0,64
11.Інші витрати	5305	9,86	3017	4,98	5506	7,16	-2288	2489	-4,88	2,17
12.Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування:	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
прибуток (+), збиток (-)	10634	19,77	20739	34,25	17631	22,92	10105	-3108	14,49	-11,34
13.Податок на прибуток від звичайної діяльності	3267	6,07	5183	8,56	4648	6,04	1916	-535	2,49	-2,52
14.Фінансові результати від звичайної діяльності:	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
прибуток (+), збиток (-)	7367	13,69	15556	25,69	12983	16,88	8189	-2573	12,00	-8,82
15.Чистий прибуток:										
прибуток (+), збиток (-)	7367	13,69	15556	25,69	12983	16,88	8189	-2573	12,00	-8,82

Дослідити ліквідність та платоспроможність аналізованого підприємства можна за допомогою даних табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Ліквідність балансу ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» на кінець 2016-2018 рр., тис. грн

Показники	Роки		
	2016	2017	2018
Активи	48070	62740	73244
Найбільш ліквідні активи (A1)	29503	43768	51756
Середньо ліквідні активи (A2)	1853	1597	3310
Низько ліквідні активи (A3)	6703	8432	9923
Важко ліквідні активи (A4)	10011	8943	8255
Пасиви	48070	62740	73244
Поточні зобов'язання за розрахунками (П1)	9751	12129	13133
Короткострокові кредити банків і позики (П2)	0	0	0
Довгострокові зобов'язання (П3)	375	0	6
Постійні пасиви (П4)	37944	50611	60105

Дані табл. 3.2 свідчать, що баланс товариства є абсолютно ліквідним. За період, що аналізується виконується перша умова ліквідності, тобто за рахунок лише грошових коштів, що розміщені на депозитних рахунках у вітчизняній та іноземній валюті, підприємство має змогу погасити найбільш термінові зобов'язання. Протягом 2016-2018 років виконується друга умова ліквідності балансу, тобто $A2 > П2$. Проте, це виконання є умовним, адже підприємство у вказаний період не залучало короткострокових кредитів і позик банків. Це свідчить, що для забезпечення поточної господарської діяльності підприємство використовувало власні фінансові ресурси.

Низьколіквідні активи перевищують довгострокові пасиви, тобто $A3 > П3$. Даний платіжний надлишок підприємства свідчить про те, що за рахунок перетворення повільно реалізованих активів в грошові кошти підприємство може погасити довгострокові зобов'язання. Проте даний платіжний лишок підприємство не може негайно направити на покриття поточних зобов'язань, адже для перетворення запасів на гроші потрібен час.

Вартість постійних пасивів протягом періоду, що аналізується, значно перевищує вартість активів з найнижчим ступенем ліквідності, тобто $A4 < П4$.

Це свідчить про надлишок власного оборотного капіталу у підприємства. Так, у 2016 році він становив 27933 тис. грн, у 2017 році - 41668 тис. грн, а у 2018 - 51850 тис. грн.

Таким чином, аналіз господарсько-фінансової діяльності ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» дозволив зробити висновки, що підприємство має абсолютно ліквідний баланс, стабільний фінансовий стан, але керівництву ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» не варто здавати позиції. Актуальним напрямом покращення фінансової роботи підприємства є нарощення обсягів виробництва, підвищення продуктивності праці працівників, захопити якомога більшу частку на ринку, розширювати асортимент продукції і підвищувати її якість, зменшувати витрати на виробництво продукції, з максимальною віддачею використовувати усі види ресурсів, грамотно будувати договірні відносини з постачальниками та покупцями, вести раціональну цінову політику.

3.3. Прогнозування Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) на перспективу

Прогнозування фінансової діяльності підприємства на сучасному етапі розвитку економіки є складним етапом фінансового планування. Досвід країн із розвиненою ринковою економікою свідчить про неухильне підвищення ролі фінансового планування на підприємствах, у фірмах і корпораціях. І це дає їм можливість уникати значних прорахунків і пов'язаних із ними втрат. Однак, на жаль, сучасні методи планування і управління фінансами далекі від ідеалу як за своєю структурою, так і за способами використання [44].

Безсумнівний інтерес викликає питання про напрями і специфіку застосування прогнозованої моделі на рівні підприємства.

У стратегічному аналізі досить широко застосовуються різноманітні

методи прогнозування параметрів зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства, причому однаково важливими є і якісні (експертні), і кількісні (статистичні) методи [33].

За принципами формування прогнозу виділяють три групи методів: екстраполяцію, моделювання і експертні оцінки.

Методи екстраполяції (найменших квадратів, рухомих середніх, експоненційного згладжування та ін.) спираються на статистично обґрунтовані тенденції зміни тих чи інших кількісних характеристик об'єкта. Екстраполяційні методи є одними з найрозповсюдженіших серед усіх способів економічного прогнозування. До методів моделювання належать прийоми структурного, сітьового, матричного моделювання та інші, які дозволяють отримувати прогностичні фінансові показники з допомогою певних моделей [1, с. 54].

Методи експертних оцінок належать до неформалізованих методів і застосовуються у тих випадках, коли неможливо врахувати вплив багатьох факторів через значну складність об'єктів прогнозування. Коли формалізовані методи прогнозування застосувати неможливо, доводиться вдаватися до знань і досвіду експертів.

Методи підготовки проєктованих фінансових звітів значно відрізняються залежно від базису (основного припущення, концепції), на якому будується весь процес прогнозування і аналізу.

Прогнозування з допомогою методу процента від продажу полягає у збільшенні (зменшенні) показника доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) і статей балансу і звіту про фінансові результати (крім тих, що не залежать від зміни продажу) на однаковий відсоток. Припущення про пряму залежність між темпами зміни доходу від реалізації та інших статей повинно підлягати перевірці на основі емпіричних даних.

Аналіз доводить, що жоден з існуючих методів не може дати достатньої точності прогнозу на 20-25 років. Метод екстраполяції не дає точних результатів на тривалий термін, тому що він базується на даних минулого і

теперішнього часу, і похибка поступово збільшується в міру віддаленості прогнозу. Тому екстраполяція дає позитивні результати максимум на 5-7 років.

Для стратегічного аналізу корисними є також методи прогнозування з допомогою регресійного аналізу.

Регресійний аналіз – це математичний метод прогнозування, результатом якого є рівняння з однією або більшою кількістю незалежних змінних, яке використовується для визначення залежної змінної.

На жаль, навіть складні економетричні моделі не можуть забезпечити стовідсоткову точність прогнозів. Кількісні прогнози – це не передбачення, які обов'язково мають справдитися, а лише припущення. Різниця між цими поняттями величезна. Коли «історичні» тенденції проєкціюються (екстраполюються) у майбутнє, може статися «розрив» між минулим і майбутнім-тоді прогнози будуть неточними [1, с. 56].

Це застереження потрібно враховувати навіть тоді, коли прогноз викликає повну довіру, оскільки ґрунтується на достовірних джерелах і підготовлений компетентними фахівцями. Справа у тому, що різні тенденції можуть мати взаємний вплив, або інакше кажучи, можуть бути тенденції, «приховані» в інших тенденціях. Отже, прогнози повинні завжди ретельно перевірятися.

Процес підготовки проєктованих фінансових звітів, складених на основі Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні, починається з опрацювання відповідних звітів за минулий рік (або декілька років) і поділяється на декілька загальних етапів.

Першим етапом є прогнозування такого показника як дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Ця операція є ключовою і, певною мірою, визначальною для підготовки проєктованих фінансових звітів у цілому – прогноз обсягу реалізації є відправною точкою для розрахунку показників звіту про фінансові результати та балансу.

Другим етапом є підготовка проєктованого звіту про фінансові результати, що обумовлено необхідністю розрахунку суми нерозподіленого

прибутку, який залишається у розпорядженні підприємства і може бути реінвестований у виробництво, тобто спрямований на покриття майбутніх фінансових потреб.

Кожна стаття звіту про фінансові результати збільшується або зменшується відповідно до концепції складання прогнозу – або на основі процента зростання (зменшення) обсягу реалізації продукції (так званий метод процента від продажу), або незалежно.

Слід проявляти акуратність при прогнозуванні продажу. Це не означає якихось особливих труднощів, але якщо прогнози підприємства надто оптимістичні, то у кінцевому підсумку підприємство обтяжить себе накопиченим, не зайнятим у виробництві устаткуванням та оборотним капіталом.

Визначення ймовірної діяльності підприємства в майбутньому може бути забезпечено шляхом розробки прогнозованих фінансових документів – проектів майбутніх звіту про фінансові результати, звіту про грошові потоки та бухгалтерського балансу.

Прогнозований звіт про фінансові результати та звіт про грошові потоки являють собою робочий план для всього підприємства в цілому, а прогнозований бухгалтерський баланс відображає сумарний вплив передбачуваних майбутніх управлінських рішень на фінансовий стан підприємства. Складові частини фінансового прогнозування (бюджету поточної діяльності, грошовий бюджет, інвестиційний та фінансові плани, прогнозовані фінансові звіти) тісно пов'язані між собою, оскільки будуються на основі одного і того ж комплексу вихідних положень.

Схема складання прогнозованих фінансових звітів, наведена на рис. 3.2., показує, як різноманітні бюджети поточної діяльності зливаються в єдиний консолідований грошовий бюджет, який в свою чергу підкріплюється специфічними конкретними даними з інвестиційного і фінансового планів (верх схеми). Таким чином, прогнозовані фінансові звіти – всеохоплюючий вираз очікуваного стану підприємства в майбутньому.



Рис. 3.2. Система прогнозування фінансових звітів [17, с. 158]

«Прогнозована фінансова звітність являє собою узагальнюючу фінансову модель, побудовану на основі окремих моделей різних господарських задач. Мета складання прогнозованої фінансової звітності - показати майбутній фінансовий стан підприємства через визначений проміжок часу» [4, с.135]. Складанням річних прогнозованих фінансових звітів займаються фінансові служби підприємства.

У табл. 3.3 наведено прогнозований Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» на 2019 рік.

Таблиця 3.3

Прогнозований Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» на 2019 рік

Назва статті	Код рядка	2018 рік	Прогноз	2019 рік
Розділ I. Фінансові результати				
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	76934	1,12	86166
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	58248	1,12	65238
Валовий прибуток	2090	18686		20928
Валовий збиток	2095			
Інші операційні доходи	2011	18243	1,12	20432
Адміністративні витрати	2130	3494	0,8	2795
Витрати на збут	2150	717	0,9	645
Інші операційні витрати	2180	19416	0,9	17474
Прибуток від операційної діяльності	2190	13302		20446
Збиток від операційної діяльності	2195			
Дохід від участі в капіталі	2200			
Інші фінансові доходи	2220	4849	1,0	4849
Інші доходи	2240	4986	1,0	4986
Фінансові витрати	2250			
Втрати від участі в капіталі	2255			
Інші витрати	2270	5506	0,9	4955
Прибуток до оподаткування	2290	17631		25326
Збиток до оподаткування	2295			
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	4648		4559
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305			
Чистий прибуток	2350	12983		20767
Чистий збиток	2355			
Розділ II. Сукупний дохід				
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400			
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405			
Накопичені курсові різниці	2410			
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415			
Інший сукупний дохід	2445			
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450			

Продовж. табл. 3.3

Назва статті	Код рядка	2018 рік	Прогноз	2019 рік
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455			
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460			
Сукупний дохід	2465	12983		20767
Розділ III. Елементи операційних витрат				
Матеріальні затрати	2500	25833	0,9	23250
Витрати на оплату праці	2505	26013	0,9	23412
Відрахування на соціальні заходи	2510	9233	0,9	8310
Амортизація	2515	1225	0,8	980
Інші операційні витрати	2520	1413	0,9	1272
Разом	2550	63717		57224

Таким чином, за розрахунками, які представлені у табл. 3.3 підприємство під впливом прийнятих заходів має можливість у прогнозованому 2019 році значно збільшити прибуток своєї діяльності з 12983 тис. грн. до 20767 тис. грн.

Для того, щоб зробити повний висновок по даних прогнозованого звіту про фінансові результати необхідно провести його аналіз. Для цього розрахунки аналізу оформимо у табл. 3.4.

Таблиця 3.4

**Показники прибутковості (збитковості) діяльності ПрАТ
«Верхньодніпровський машинобудівний завод», розраховані за
прогнозованим Звітом про фінансові результати (звітом про сукупний
дохід)**

Показник	2018 рік	2019 рік	Відхилення (+; -)
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	76934	86166	+9232
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	58248	65238	+6990
Валовий прибуток	18686	20928	+2242
Інші операційні доходи	18243	20432	+2189
Адміністративні витрати	3494	2795	-699
Витрати на збут	717	645	-72
Інші операційні витрати	19416	17474	-1942

Продовж. табл. 3.4

Показник	2018 рік	2019 рік	Відхилення (+; -)
Прибуток від операційної діяльності	13302	20446	7144
Збиток від операційної діяльності			
Інші фінансові доходи	4849	4849	-
Інші доходи	4986	4986	-
Фінансові витрати			
Втрати від участі в капіталі			
Інші витрати	5506	4955	-551
Прибуток до оподаткування	17631	25326	+7695
Витрати (дохід) з податку на прибуток	4648	4559	-89
Чистий прибуток	4648	20767	+16119
Сукупний дохід	4648	20767	+16119
Матеріальні затрати	25833	23250	-2583
Витрати на оплату праці	26013	23412	-2601
Відрахування на соціальні заходи	9233	8310	-923
Амортизація	1225	980	-245
Інші операційні витрати	1413	1272	-141
Разом	63717	57224	-6493

Дані табл. 3.4 свідчать, що показники діяльності підприємства значно покращаться при дотриманні вказаних тенденцій, а саме:

- підприємство отримає на 9232 тис. грн. більше чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- адміністративні витрати скоротяться на 699 тис. грн., витрати на збут – на 72 тис. грн., а інші операційні витрати – на 1942 тис. грн;
- підприємство буде мати змогу отримати на 16119 тис. грн. чистого прибутку більше, ніж у звітному періоді.

Покращення показників діяльності ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» перш за все відбулося за рахунок збільшення обсягу продажу на 12% та за рахунок зменшення витрат на 20%. Підприємству треба додержуватися цих тенденцій та шукати шляхи зменшення операційних витрат.

Таким чином, основою для подальшого розвитку та розширення підприємства є прогнозування фінансового стану.

Отже, проведене дослідження прогнозування Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) дозволяє визначити прогнозну фінансову

звітність як інтегровану прогнозовану і бюджетну інформацію щодо ймовірної діяльності підприємства в майбутньому. Розробка прогнозованих фінансових звітів базується на прогнозах доходів, матеріальних витрат, витрат з оплати праці, адміністративних витрат, витрат на збут та інших. Прогнозування складових елементів бізнесу, прибутків і витрат, точне визначення вартості виробництва і збуту кожного виробу дозволить підприємству спланувати прибуток та знизити ризикованість господарської діяльності. Таким чином, запорукою успішності будь-якого бізнесу є передбачення майбутнього фінансового стану підприємства, визначення очікуваного розміру його фінансування.

Висновки за розділом 3

Головною метою функціонування будь-якого підприємства є отримання прибутку, розмір якого залежить від безлічі чинників. Їх урахування можливе за допомогою методів статистичного моделювання та прогнозування, які, з одного боку, дають змогу з певною ймовірністю спрогнозувати фінансові результати діяльності, а з іншого – відобразити потенційний вплив тих чи інших управлінських рішень на функціонування підприємства. У кінцевому підсумку прогноз фінансових результатів дає можливість проаналізувати інерційну траєкторію розвитку підприємства, яка передбачає збереження поточних умов господарювання в майбутньому, а також виявити резерви підвищення прибутку підприємства.

Склавши прогнозний Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» на 2019 рік, зроблено висновок, що підприємство під впливом прийнятих заходів має можливість у прогнозованому 2019 році значно збільшити прибуток своєї

діяльності з 12983 тис. грн. до 20767 тис. грн.

Показники діяльності підприємства значно покращаться при дотриманні вказаних тенденцій, а саме:

- підприємство отримає на 9232 тис. грн. більше чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- адміністративні витрати скоротяться на 699 тис. грн., витрати на збут – на 72 тис. грн., а інші операційні витрати – на 1942 тис. грн;
- підприємство буде мати змогу отримати на 16119 тис. грн. чистого прибутку більше, ніж у звітному періоді.

Покращення показників діяльності ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» перш за все відбудеться за рахунок збільшення обсягу продажу на 12% та за рахунок зменшення витрат на 20%. Підприємству треба додержуватися цих тенденцій та шукати шляхи зменшення операційних витрат.

Запропонований підхід до прогнозування фінансових результатів діяльності підприємств дає змогу скомбінувати статистичні методи з бухгалтерськими правилами та стандартами. Результатом його використання є складений прогнозний звіт про фінансові результати, що відображає детальну структуру доходів та витрат підприємства.

ВИСНОВКИ

Для одержання підсумкової інформації про результати господарської діяльності підприємства дані поточного обліку необхідно узагальнити. Це досягається складанням фінансової звітності, яка є завершальним етапом бухгалтерського обліку. Вона містить узагальнені й взаємопов'язані показники про стан і використання основних та оборотних засобів, джерела формування цих засобів, фінансові результати і напрями розподілення прибутку. Тобто фінансова звітність – це сукупність способів та прийомів узагальнення облікових даних, які є коротким витягом з поточного обліку, що відображає зведені дані про стан і результати діяльності підприємства та його підрозділів за звітний (обліковий) період.

Основним призначенням фінансової звітності є використання для прийняття управлінських рішень, оскільки саме звітність надає повну, правдиву та неупереджену інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

Метою складання Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки від іншого сукупного доходу та сукупного доходу діяльності підприємства за звітний період.

Проводячи аналіз статей звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), поряд з показниками Балансу (звіту про фінансовий стан), користувачі фінансової звітності можуть встановлювати величину отриманого за звітний період прибутку (збитку), складові прибутку або збитку, можуть визначити зміни капіталу підприємства за рахунок отриманих доходів та здійснених витрат.

За формою Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) має вигляд таблиці, в якій наводиться розрахунок чистого прибутку (збитку), структура іншого сукупного доходу, вказується сума витрат за економічними елементами та розрахунок прибутковості акцій.

Метою зіставності даних фінансових звітів, інформація у Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) надається як за звітний так і за попередній періоди. Звітним періодом для складання Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) є квартал та календарний рік.

Головними принципами бухгалтерського обліку та фінансової звітності на дотримання яких складається Звіт про фінансові результати (про сукупний дохід) є принципи «нарахування та відповідність доходів і витрат», «превалювання сутності над формою» та «послідовність».

Для визначення фінансового результату необхідно співставити доходи і витрати, які забезпечили отримання цих доходів.

Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) надає інформацію для проведення аналізу доходів, витрат та фінансових результатів підприємства.

Характеристика фінансово-господарської діяльності підприємства та постановки аналітичної роботи на ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» дозволили дійти висновку, що організація бухгалтерського обліку та контролю на підприємстві організована на високому рівні, наявні і виконуються всі регламентуючі документи відповідно до вимог чинного законодавства.

Провівши необхідні розрахунки, зроблено висновок, що чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (робіт, послуг) ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» за 2016- 2018 роки збільшився на 23132 тис. грн, або на 43,0%, і становив 76934 тис.грн.

Обсяг виручки змінювався нестабільно: у 2017 році порівняно з 2016 мало місце його збільшення на 6744 тис.грн, а у 2018 році порівняно з 2017 - вже на 16388 тис.грн, або на 27,07%. Враховуючи, що динаміка активів за останній рік була нижчою (116,7%), їх оборотність прискорилося.

Висока собівартість реалізованої продукції негативно вплинула на величину валового прибутку від реалізації продукції та ефективність основної діяльності підприємства. Так, в результаті перевищення темпів росту

собівартості реалізованої продукції над темпами змін чистого доходу валовий прибуток скоротився на 195 тис.грн. Проте враховуючи доходи та витрати від інших видів діяльності, фінансові результати діяльності підприємства були позитивними. Таким чином, динаміка фінансових результатів та рентабельності основної та звичайної діяльності та підприємства за 2016-2018 роки була стабільною і дозволяє, на нашу думку, говорити, що товариство намагається використовувати можливості щодо скорочення рівня невиробничих витрат, аби забезпечити прибутковість основної діяльності.

Проаналізувавши Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод», зроблено висновок, що звіт складається з чотирьох розділів:

Розділ I. «Фінансові результати» (рядки 2000-2355)

Розділ II. «Сукупний дохід» (рядки 2400-2465)

Розділ III. «Елементи операційних витрат» (рядки 2500-2550).

Розділ IV. «Розрахунок показників прибутковості акцій» (рядки 2600-2650).

Для правильного визначення фінансового результату діяльності підприємства ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» дотримується умов визнання доходів і витрат, які передбачені П(С)БО 15 «Дохід» та П(С)БО 16 «Витрати».

Отже, у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) визначаємо такі види фінансових результатів:

валовий прибуток (збиток), тобто від основної діяльності (рядки 2090, 2095);

прибуток (збиток) від операційної діяльності (рядки 2190, 2195);

прибуток (збиток) до оподаткування (рядки 2290, 2295);

чистий прибуток (збиток) (рядки 2350, 2355).

Відображення у фінансовій звітності інформації про фінансові результати підприємства – це складний процес, що потребує відповідних професійних знань, вмінь та навичок, розуміння вимог національних і міжнародних

стандартів. Проте необхідність застосування МСФЗ – це надійна основа для оцінки та однозначного трактування фінансового стану та результатів діяльності вітчизняних підприємств, що забезпечить пошук нових інвесторів і задовольнить їх потребу у достовірній та зрозумілій інформації. З огляду на це дослідження зазначених проблем повинні стати пріоритетним напрямом діяльності відповідних державних органів, професійних громадських організацій, наукової спільноти і практикуючих бухгалтерів.

Склавши прогностичний Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» на 2019 рік, зроблено висновок, що підприємство під впливом прийнятих заходів має можливість у прогностичному 2019 році значно збільшити прибуток своєї діяльності з 12983 тис. грн. до 20767 тис. грн.

Показники діяльності підприємства значно покращаться при дотриманні вказаних тенденцій, а саме:

- підприємство отримає на 9232 тис. грн. більше чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- адміністративні витрати скоротяться на 699 тис. грн., витрати на збут – на 72 тис. грн., а інші операційні витрати – на 1942 тис. грн;
- підприємство буде мати змогу отримати на 16119 тис. грн. чистого прибутку більше, ніж у звітному періоді.

Покращення показників діяльності ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» перш за все відбудеться за рахунок збільшення обсягу продажу на 12% та за рахунок зменшення витрат на 20%. Підприємству треба додержуватися цих тенденцій та шукати шляхи зменшення ще й інших операційних витрат.

Запропонований підхід до прогнозування фінансових результатів діяльності підприємств дає змогу скомбінувати статистичні методи з бухгалтерськими правилами та стандартами. Результатом його використання є складений прогностичний Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід), що відображає детальну структуру доходів та витрат підприємства.

Отже, проведене дослідження прогнозування Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) ПрАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод» дозволяє визначити прогнозну фінансову звітність як інтегровану прогнозну і бюджетну інформацію щодо ймовірної діяльності підприємства в майбутньому. Розробка прогнозованих фінансових звітів базується на прогнозах доходів, матеріальних витрат, витрат з оплати праці, адміністративних витрат, витрат на збут та інших. Прогнозування складових елементів бізнесу, прибутків і витрат, точне визначення вартості виробництва і збуту кожного виробу дозволить підприємству спланувати прибуток та знизити ризикованість господарської діяльності. Таким чином, запорукою успішності будь-якого бізнесу є передбачення майбутнього фінансового стану підприємства, визначення очікуваного розміру його фінансування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Азарова А.О. Математичні моделі та методи оцінювання фінансового стану підприємства: навчальний посібник / А.О. Азарова, О.В. Рузакова. Вінниця: ВНТУ, 2015. – 172 с.
2. Акімова Н.С. Облік в зарубіжних країнах: навчальний посібник / Н.С. Акімова., А.П. Грінько, О.В. Топоркова, Т. А. Наумова, Н.С.Ковалевська, Л. О. Кирильєва, В. В. Янчев.– Х.: ХДУХТ, 2016. – 288 с.
3. Аналіз господарської діяльності: навч. посібник / І. В. Сіменко, Т. Д. Косової. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 384 с.
4. Базилінська О.Я. Фінансовий аналіз: теорія та практика: навчальний посібник для студентів ВУЗів. – К.: ЦУЛ, 2012. – 328 с.
5. Безверхий К. В. Інформаційний комплекс облікової системи та звітність в Україні : монографія / К. В. Безверхий, Т. В. Бочуля. – К.: Центр учбової літератури, 2014. – 184 с.
6. Білик М. Д. Фінансовий аналіз: навчальний посібник / М. Д. Білик, О. В. Павловська, Н. М. Притуляк, Н. Ю. Невмержицька. – К.: КНЕУ, 2013. – 592 с.
7. Бобко В. В. Поняття «прибуток» і «збитки» в контексті бухгалтерського обліку / Облік і фінанси АПК. – 2013. – С. 21–23.
8. Бондар М.І. Звітність підприємства: підручник. / М. І. Бондар, Ю. А. Верига, М. М. Орищенко та ін. – К. : «Центр учбової літератури», 2015. – 570 с.
9. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник / Ф.Ф. Бутинець, О. С. Бородкін, А.М.Герасимович та ін. – Житомир: ЖІТІ, 2011. – 912 с.
10. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: монографія / Ю.А. Верига, О.В. Карпенко, О.Ф. Савченко та ін. - Полтава: РВВ ПУСКУ, 2011. - 337 с.
11. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / Ю.А. Верига, М.О. Виноградова, Т.В. Гладких, О.С. Гусакова, А.Ж. Пшенична, Н.В. Фірсова – К.:

Центр учбової літератури, 2012. - 500 с.

12. Бухгалтерський фінансовий облік : навчальний посібник / М. В. Чебанова, Ю. А. Василенко. – К., 2012. – 672 с.

13. Бухгалтерський фінансовий та податковий облік : навчальний посібник / Є. Ю. Шара, О. О. Бідюк, І. Є. Соколовська-Гонтаренко. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 424 с.

14. Верига Ю. А. Звітність підприємств: навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни за кредитно-модульною системою організації навчального процесу / Ю. А. Верига, М. М. Орищенко, Н. В. Прохар. – Полтава : ПУЕТ, 2011. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: локальна мережа ПУЕТ.

15. Верхоглядова Н. І. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика : навчально-практичний посібник / Н. І. Верхоглядова, В. П. Шило, С. Б. Ільїна. – К. : Центр учбової літератури, 2018. – 536 с.

16. Власова Н. О. Ефективність формування фінансових результатів підприємств роздрібної торгівлі: монографія / Н. О. Власова, І. Ю. Мелушова. – Харків : ХДУХТ, 2012. – 280 с.

17. Гетьман О. О. Економіка підприємства: навчальний посібник / О. О. Гетьман, В. М. Шаповал. – К.: Центр учбової літератури, 2014. – 488 с.

18. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: навчально–практичний посібник / С. Ф. Голов. - Дніпропетровськ, ТОВ “Баланс - Клуб”, 2011. - 832 с.

19. Гончарук Я.А. Інформаційні системи і технології в обліку : навчальний посібник / Я.А. Гончарук., Н.С. Марушко, Д.С. Лозовицький, Г.М. Воляник. – Львів: «Магнолія 2006», 2017. – 400 с.

20. Городянська Л.В. Організація обліку : практикум : навч. посібник / Л.В. Городянська, В.В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2013. – 331 с.

21. Господарський кодекс України № 436-IV від 16.01.2003 р. зі змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon4.rada.gov.ua.

22. Давидов Г. М. Звітність підприємств: навчальний посібник / Г. М.

Давидов, Н. С Шалімова. – К.: Знання, 2011. – 623 с.

23. Доля В.Т. Економічний аналіз: підручник / В.Т.Доля. - К.: Кондор, 2012. - 224 с.

24. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами : навчальний посібник / І. В. Жолнер. – К.: ЦНЛ, 2013. – 368 с.

25. Леоненко П.М.. Історія економічних учень: підручник / П.М. Леоненко, П.І. Юхименко. – К.: Знання, 2016. – 639 с.

26. Капучак І. О. Систематизація принципів організації обліку та складання фінансової звітності / І. О. Капучак, А. В. Хмелевська // Економічні науки. – 2014. – № 2. – С. 26 – 30.

27. Карпенко Є. А. Фінансовий облік: навчально-методичний посібник / Є.А. Карпенко. – Полтава: ПУЕТ, 2014. – 359 с.

28. Карпушенко М.Ю. Організація обліку: [навч. посібник] / М.Ю. Карпушенко. Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х.: ХНАМГ, 2011. - 241 с.

29. Кіндрацька Л. М. Фінансовий та управлінський облік у банках: підручник / Кіндрацька Л. М. – К.: КНЕУ, 2012. – 816 с.

30. Ковалев В. В., Ковалев Вит. В. Финансовая отчетность и ее анализ (основы балансоведения): учебное пособие / Ковалев В. В., Ковалев Вит. В. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2009. – 432 с.

31. Ковальчук К.Ф. Аналіз господарської діяльності: теорія, методика, розбір конкретних ситуацій.: навчальний посібник / К.Ф.Ковальчук - К.: Центр учбової літератури, 2012. – 326 с.

32. Концептуальна основа подання фінансової звітності. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>

33. Коркуна Д.М. Фінансове прогнозування як основа фінансових планів підприємства. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». 2012. № 628. С. 539–545.

34. Коробко О. М. Принципи формування фінансової звітності / Коробко О. М. // Науковий вісник Національного аграрного університету. – 2012. – Вип. 58. – С. 257–260.

35. Костирко Р.О. Інтегрована модель звітності компаній: передумови, принципи, складові / Р.О. Костирко // Економіка України. – 2013. – № 2 (615). – С. 18–28.
36. Крупельницька І. Г. Звітність підприємств : навчальний посібник / І. Г. Крупельницька. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 232 с.
37. Крупка Я. Д. Фінансовий облік : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь. – Тернопіль : ТНЕУ, 2017. – 451 с.
38. Кузьмінський Ю. А. Що таке система бухгалтерського обліку / Кузьмінський Ю. А. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 6. – С. 8-11.
39. Лаговська С.Ф. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навчальний посібник / О.А. Лаговська, С.Ф. Легенчук, В.І. Кузь, С.В. Кучер. – К.: Кондор, 2018. – 418 с.
40. Левицька С. О. Звітність підприємств: підручник / С. О. Левицька, Я. В. Лебедзевич, О. О. Осадча. – Київ : Центр учбової літератури, 2012. – 240 с.
41. Лень В. С. Звітність підприємства : підручник / В. С. Лень, В. В. Гливенко. – К.: Каравела, 2011. – 672 с.
42. Ловінська Л. Г. Бухгалтерський облік – інформаційне підґрунтя євроінтеграційних процесів в Україні / Ловінська Л. Г. // Економіка и управление. – 2011. - № 1. - С. 23-28.
43. Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: монографія – К.: КНЕУ, 2011. – 256 с.
44. Малініна Т.П., Підгорна О.А. Роль та значення прогнозування фінансових результатів діяльності підприємства. Економічні студії. 2016. № 2. С. 85–88.
45. Мельник Т.Г. Бухгалтерський облік. Практикум. навчальний посібник / Мельник Т.Г. – К.:Кондор-Видавництво, 2017. – 269 с.
46. Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000р. № 356. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>.
47. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності:

Наказ Міністерства фінансів України від 28 березня 2013 року № 433 із змінами і доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek-/metod_fin_otch_433.aspx.

48. Мец В.О. Економічний аналіз фінансових результатів та фінансового стану підприємства: навчальний посібник / В. О. Мец. – К.: КНЕУ, 2013. – 132 с.

49. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua>.

50. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>

51. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

52. Мних Є.В. Економічний аналіз: підручник / Є.В. Мних. – К.: Знання, 2011. – 630 с.

53. Мошковська О.А. Облік фінансових результатів: теорія та методологія: монографія / О. А. Мошковська. – КНТЕУ, 2015. – 380 с.

54. Мушинські Р. Звітність за МСФЗ: якщо буде затверджено наказ... / Р. Мушинські, С. Токар // Бухгалтерія. – 2012. – № 3 (1042). – С. 60–63.

55. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013р. № 73. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.nau.kiev.ua>.

56. Національне Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність»: Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 628. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.nau.kiev.ua>.

57. Непочатенко О. О. Фінанси підприємств : підручник / О. О. Непочатенко, Н. Ю. Мельничук - К. : Центр учбової літератури, 2013. - 504 с.

58. Нищенко Л. П. Порівняльний аналіз міжнародних стандартів фінансової звітності та положень (стандартів) бухгалтерського обліку України / Нищенко

Л. П. // Формування ринкових відносин в Україні. – 2006. – № 4 (59). – С. 90-94.

59. Нормативно-методичне забезпечення бухгалтерського обліку в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності : монографія / за заг. ред. Л. Г. Ловінської. – К. : ДННУ “Академія фінансового управління”, 2015. – 294 с.

60. Ночовна Ю. О. Особливості розкриття інформації про фінансові результати у фінансовій звітності за національними та міжнародними стандартами. Ефективна економіка. 2018. № 11. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6700>.

61. Облікова політика підприємства : навчальний посібник / Ю. А. Верига, В. А. Кулик, Ю. О. Ночовна, С. Ю. Іванюк. – К. : Центр учбової літератури, 2015. – 312 с.

62. Параскевич Л.В. Проблеми обліку фінансового результату промислового підприємства / Л.В. Параскевич // Сталій розвиток економіки. – 2014. – С. 123–127.

63. Пилипенко Л. М. Фінансова звітність: відповідність сучасним інформаційним потребам управління та регулювання ринковою економікою / Л. М. Пилипенко // Вісник Національного університету "Львів, політехніка". Менедж. та підприємництво в Україні: етапи становлення і пробл. розв. – 2014. – № 720. – С 230-233.

64. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. № 291 зі змінами та доповненнями // База даних інформаційно-правової системи «ЛІГА». [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.liga.net.

65. Податковий кодекс України № 2755 - VI від 02.12.2010р. зі змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon4.rada.gov.ua.

66. Позняковська Н.М. Фінансовий облік. Частина 1 : навчальний посібник / Н.М. Позняковська, Ю.В. Довгалець – К.: Видавничий дім «Кондор», 2017. –

274 с.

67. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (зі змінами та доповненнями) // База даних інформаційно-правової системи «ЛІГА». [Електронний ресурс]. - Режим доступу : www.liga.net.

68. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999р. № 996 – XIV зі змінами і доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.liga.net.

69. Проданчук М. Інтегрована звітність – інструмент управління підприємством / М. Проданчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 2. – С. 24 – 31.

70. Прохар Н.В. Особливості та дискусійні аспекти фінансової звітності відповідно до Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку / Н. В. Прохар // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – Вип. 23. – Кіровоград : КНТУ, 2013. – С. 341–345.

71. Прохар Н.В. Фінансовий облік: навчально-методичний посібник / Н.В. Прохар, Є.А. Карпенко. – Полтава: ПУЕТ, 2015. – 119 с.

72. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік : навчальний посібник / І. Б. Садовська, Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 688 с.

73. Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: навчальний посібник / Свірко С. В. – К.: КНЕУ, 2009. – 380 с.

74. Селіверстова Л. С. Фінансовий аналіз : навчальний посібник /Л. С Селіверстова, О. В. Скрипник ; за заг. ред. С. М. Безрутенко. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 274 с.

75. Сіменко І.В. Аналіз господарської діяльності: навчальний посібник / за заг. ред. І. В. Сіменко, Т.Д. Косової. – К. : Центр учбової літератури, 2015. – 384 с.

76. Склабінська А.І. Фінансовий аналіз: навчальний посібник / А.І. Склабінська, С. А. Дращниця, Л. Д. Федорук. – Львів : Новий світ-2000, 2015. –

342 с.

77. Склярчук І.П. Аналіз прибутку та рентабельності діяльності підприємства / І.П. Склярчук // Формування ринкових відносин в Україні. – 2015. – № 2(141). – С.174-181.

78. Скрипник М.Є. Аналітичне забезпечення прибутковості діяльності підприємств швейної промисловості / М. Є. Скрипник // Бізнес Інформ. – 2014. – №2. – С. 171–175.

79. Смірнова О. М., Стадник М. В. Фінансова звітність : історичний аспект розвитку та сучасні орієнтири / О. М. Смірнова, М. В. Стадник // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2. – Тернопіль : Крок, 2016. – С. 116-119.

80. Смоленюк П. Звітність підприємств як інформаційний продукт / П. Смоленюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 10. – С. 35–39.

81. Снігурська Л. П. Облік у банках (у схемах і таблицях): навчальний посібник / Л. П. Снігурська, Л. М. Кіндрацька. – К.: КНЕУ, 2009. – 519 с.

82. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навчальний посібник / Сопко В. В. – К.: КНЕУ, 2009. – 526 с.

83. Сук Л.К., Сук П.Л. Організація бухгалтерського обліку: підручник. – К.: Каравела, 2011. - 624 с.

84. Тарасевич В. М. Історія економічних вчень: підручник / В.М. Тарасевич, Ю. Є. Петруні. – К. : «Центр учбової літератури», 2016. – 352 с.

85. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність : підручник / Н. М. Ткаченко. – К.: Алерта, 2013. – 982 с.

86. Тринька Л. Я. Економічний аналіз : навчально-методичний посібник /Л. Я. Тринька, О. В. Липчанська-Іванчук. – К.: Алерта, 2015. – 568 с.

87. Управління фінансовою безпекою підприємства торгівлі в умовах невизначеності : монографія /. А.С. Крутова. – Х. : Видавець Іванченко І.С., 2017. – 264 с.

88. Фінансовий облік : підручник / Л. В. Нападовська, А. В. Алексева, О. А.

Бакурова та ін. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2013. – 700 с.

89. Харламова О.В. Фінансова звітність за міжнародними стандартами: методологія формування та практика імплементації в Україні : монографія / О.В. Харламова. – Х.: Видавництво «Лідер», 2015. – 374 с.

90. Хомин П. Облікове забезпечення звітності про фінансові результати має бути методологічно обґрунтованим / П. Хомин // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 6. – С. 9-15.

91. Цал-Цалко Ю. С. Фінансовий аналіз : підручник / Ю. С. Цал-Цалко. – К. : ЦНЛ, 2011. – 566 с.

92. Чалая Г. О. Проблема походження звітності / Г. О. Чалая // Наука і правоохорона. – 2013. – № 3 (21). – С. 223-229.

93. Чалий І. Бухоблік для дорослих. МСФЗ трансформація. Управління прибутком. Податки / І. Чалий. – Х.: Фактор, 2011. – 400 с.

94. Черниш С. С. Економічний аналіз : навчальний посібник / С. С. Черниш. – К.: ЦУЛ, 2014. – 312 с.

95. Чудовець В. Переваги застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні / В. Чудовець. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://sophus.at.ua/publ/2014>.

96. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2015. – 535 с.

97. Шигун М. М., Іваненко В. О. Види звітності підприємств : підходи до їх класифікації / М. М. Шигун, В. О. Іваненко. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://eztuir.ztu.edu.ua/4584/1/432.pdf>.

98. Шеверя Я. В. Фінансова звітність у системі інформаційного забезпечення прийняття рішень: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Я.В. Шеверя; Житомир, держ. технол. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – 21 с.

99. Яцко М. В. Подання та оприлюднення фінансової звітності в системі забезпечення інтересів користувачів: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / М. В. Яцко; ДВНЗ "Прикарпат. нац. ун-т ім. В. Стефаника". – Івано-Франківськ, 2013. – 22 с.

100.Яцишин Н. Методичні аспекти формування звіту про фінансові результати діяльності підприємства / Н. Яцишин // Галицький економічний вісник. – 2011. – № 4(33). – С. 194-204.

101.Branten M. The impact of profit measurement on the financial reporting and analysis: thesis for the Degree of Doctor of Philosophy / M. Branten // Estonian Business School, Tallinn 2013. – 155 p.

102.Comprehensive Income (Topic 220): FASB. Accounting Standards Update № 2016-05. June 2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.fasb.org

103.International accounting standard 1 “Presentation of Financial Statements”. [Electronic resource]. – Mode of access: [http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards-en/2016/ias01.pdf](http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2016/ias01.pdf).

104. International Financial Reporting Standards and other International Accounting Standards Board (IASB) publications. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: // <http://www.iasb.org>

105.Summary of Statement No. 130: FASB [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.fasb.org

Студентка _____ Білокриницька В.В.

«26» листопада 2019 року